ISTITUZIONI DI CONTABILITÀ COI METODI TEOTICO-PRATICI PER ESEGUIRNE LE...

Angelo Galli





ISTITUZIONI
DI
CONTABILITÀ
COI METODI
TEORICO-PRATICI
PER
ESEGUIRNE LE OPERAZIONI







ROMA
TIPOGRAFIA CONTEDINI
1837

ALL' EMINENTISSIMO E REVERENDISSIMO PRINCIPE

il Sig. Cardinale

GIACOMO LUIGI BRIGNOLE

Ricordo sempre la compiacenza, colla quale Vostra Eminenza Reverendissima, quando con tanto plauso sosteneva il Ministero della Tesoreria Generale, meco si degnava di conferire sulle materie computistiche nelle frequenti occasioni, che la carica di Computista Generale della Rev. Cam. Ap. mi porgeva di umiliarle le mie relazioni. Ricordo pure con quale pienezza di cognizioni l'E. V. R. interloquiva, e con quanto genio spaziava nell' esame delle proposizioni, che cadevano in discorso; e ricordo finalmente con quanto piacere Ella intese che io mi occupava di un'opera tendente a sviluppare i principj ed i metodi della mia professione, e con quanta benignità si compiacque di animarmi a compirla.

Profittando dei momenti opportuni ho potuto ultimare il mio lavoro, che ho intitolato = *Istituzioni di contabilità, coi metodi Teorico-Pratici per eseguirne le operazioni* =. Questo abbraccia una materia vasta, sviluppa molti principj, e per conseguenza ha una grande



influenza sul sistema amministrativo. Riconosco perciò il bisogno di procurargli un valevole patrocinio.

A chi rivolgermi più efficacemente, che all' E. V. R. alla quale comunicai prima di tutti questa idea, e n' ebbi lusinga di gradimento? Si degni dunque V. E. R. di accogliere questo qualunque siasi mio travaglio sotto il manto della validissima sua protezione, e riconosca in esso un atto della mia sincera gratitudine agl' immensi tratti di bontà compartitimi, mentre io aveva l' onore di esserle direttamente subordinato, e che sempre mi ha continuati con eguale cordialità.

Mi permetta in fine che contento di questa grazia le baci devotamente la sacra Porpora, e mi ripeta col più profondo ossequio, e con tutta la venerazione

Di Vostra Eñza Rña

Umilissimo devotissimo obbligatissimo servitore
Angelo Galli.

PROEMIO

Dal conflitto degl' individuali interessi sviluppato nella società derivò il bisogno di quegli uomini, che si occupassero nell' arte di amministrare, al giorno d' oggi resa più nobile mercè i progressi della scienza economica.

Varie specifiche diramazioni costituiscono il corpo amministrativo, ognuna delle quali forma uno speciale attributo, il che soddisfa appunto alla divisione de' travaglj *tanto accetta agli economisti. Centro però a tutte si è la Computisteria, come quell' ufficio che annoda tutte le fila.*

Tale ufficio, se ci atteniamo al puro vocabolo, generalmente si crede limitato a calcolare, o al più a descrivere le partite derivate dal calcolo, o che al medesimo contribuiscono; ma se ne esaminiamo lo spirito, troveremo che la Computisteria è propriamente istituita per servire al triplice scopo della scienza, cioè alla riproduzione, *che apparisce mediante il ricupero delle rendite, alla* circolazione, *che ha luogo mediante il movimento interno del denaro e delle cose, ed alla* consumazione, *che si verifica mediante l' erogazione delle rendite nel sostenimento delle spese, e conseguentemente per* dimostrare la ragione *degl' interessi. Quindi n' è avvenuto, che siasi formata una congrua distinzione degli impieghi* (a) *chiamando* Calcolatori *quelli che esercitano puramente il calcolo*: Scritturali *quelli che sono incaricati della pratica e dei sistemi per effettuare il meccanismo delle operazioni; ma il nome di* Ragioniere *è stato riserbato per denotare il pieno degli attributi. Questo ufficio è per tal modo collegato e così necessario sotto tutti i rapporti in qualunque amministrazione, sia* finanziera, *sia* baronale, *sia* commerciale, *sia* agraria, *o qualunque altro nome si abbia, che vano è lo sperarne il*

(a) *Comunemente queste distinzioni non si ricercano, ma si usa il nome di* Computista, *dal che appunto deriva l' imperfezione delle idee.*

retto andamento, se manchi un idoneo Ragioniere, talchè senza di esso sarà sempre imperfetta o male intesa l' istituzione e l' esecuzione delle operazioni computistiche, prese nel vero loro senso.

Quest' arte tanto interessante e di una influenza così estesa, che contribuisce al vantaggio degl' interessi tanto pubblici, quanto privati, ha bisogno di fermi principj e di metodi ben intesi, che ne regolino le operazioni. E veramente ci reca meraviglia, che mentre vengono tutto giorno alla luce libri e trattati su questa materia, tanti uomini intelligenti se ne siano sempre occupati solo parzialmente, e nessuno abbia intrapreso a trattarla nei principj e nei metodi generali in modo da formarne una solida istituzione. Questa si riconosce sommamente necessaria per dare una norma sicura a quelli che vogliono dedicarvisi, anzichè lasciarli incerti e titubanti fra le semplici tradizioni; per somministrare un dato di tranquillità a chi desideri conoscere, se i proprj interessi procedano con buone e giuste regole; e per porgere finalmente dei lumi a chi debba giudicare della condotta degli affari amministrativi.

Dalla mancanza di tale istituzione crediamo derivare, se non unicamente, almeno in gran parte, la quasi totale mancanza di stima e di credito verso l' arte istessa e chi la esercita. E quale stima di fatti può avere quest' arte e chi la professa, fino a tanto che prevalga l' erronea opinione, che la cognizione degli elementi dell' aritmetica, il possesso della pratica per registrare il debito ed il credito sopra un libro, ed un sufficiente carattere per tracciare con eleganza un prospetto, siano più che bastanti per formare un buon Computista? Nè a torre il volgo da questo inganno giovò la continua esperienza, poichè sebbene il fatto tutto giorno facesse vedere, anzi toccar con mano, che, come dice un nostro moderno scrittore = (a) „ l' ignoranza dei Computisti ragionati, o „ scritturali che vogliansi nominare, dà motivo a moltissime liti, ed è ca-

(a) *Sull' importanza della professione di computista ragionato, o scritturale* - discorso di Agostino Scandellari. -

„ gione per cui molte altre riescono difficili a giudicarsi „ *giammai si fece la distinzione sopraccennata, e bastò talvolta l' essere occupato nella più infima classe dell' ufficio di Computisteria, per essere caratterizzato per Computista ossia Ragioniere, e come tale destinato alla direzione, ed anche alla revisione di quelle operazioni, che appena si sarebbero sapute meccanicamente eseguire.*

Un affare di tanta importanza e di tanti rapporti col bene pubblico e privato, non poteva sfuggire alle sollecitudini del Governo Pontificio; e di fatti queste si manifestarono mediante un' ordinazione emanata dalla S. Congregazione degli studj li 6. luglio 1836., con cui si comandò, che niuno in avvenire eserciti pubblicamente la professione di Ragioniere, se pria non abbia dato saggio di se stesso, e siasi uniformato a tutte le disposizioni ivi contenute: *le quali disposizioni portano*, che innanzi di subire l'esame d'idoneità alla professione di Pubblico Ragioniere, dovrà ciascun aspirante aver fatta la pratica per l' intero spazio di anni tre presso un approvato o accreditato Ragioniere; che allorquando l' aspirante sarà per intraprendere la pratica, dovrà provare con documenti opportuni 1.° di aver fatto il corso delle umane lettere: 2.° di aver compito lo studio dell' aritmetica teorica in tutta la sua estensione; che negli esperimenti si proporranno dei quesiti 1.° sopra problemi di aritmetica e della sua applicazione; 2.° sopra metodi di scrittura doppia; 3.° sopra temi di concetto e di relazione.

Vedendo in tal guisa patrocinata la sorte della professione, e uniformandoci all' interese che vi prende il Governo, abbiamo creduto opportuno il momento di dare alla luce un' opera che da qualche tempo avevamo preordinata, all' intendimento di secondare le disposizioni superiori ed il bisogno del pubblico. Alla quale opera abbiamo dato coraggiosamente e mano e compimento, perchè avendo avuto nella nostra carriera l' opportunità di esercitare ogni specie di contabilità privata e pubblica, ed in questa particolarmente, posti al centro di tutte le operazioni, abbiamo potuto osservarne il movimento grande e generale, non

meno che le parti e i dettagli nella diversa loro natura, e nell' influenza e nella connessione che passa fra loro. Posto ciò, diremo con franchezza, essere il nostro lavoro un frutto dell' esperienza, che nelle cose umane è la scorta la più sicura.

In questo lavoro per tanto abbiamo fissate le teorie ed i metodi pratici per tutte le operazioni, facendoci carico dei diversi sistemi che possono nelle circostanze tenersi, e perciò si trova diviso in quattro Parti (a). *Nella* prima *si tratta dei* principj elementari : *nella* seconda *delle* teorie *e dei* metodi per la scrittura semplice e doppia ; *nella* terza *delle* scritture subalterne e dipendenti ; *e nella* quarta *delle* operazioni accessorie, cioè del preventivo e del bilancio.

Sebbene le teorie ed i metodi siano sempre costantemente eguali, l' applicazione però è soggetta a qualche modificazione, per cui sarebbe opportuno e forse anche necessario un trattato speciale sull' amministrazione finanziera, *sulla* baronale *ossia* privata, *sulla* commerciale, *e sull'* agraria, *ma tutto questo ci riserbiamo di pubblicarlo in seguito. Per ora portiamo lusinga che i principj stabiliti, e molto avvicinati ai diversi casi ne potranno rendere facile a ciascuno l' applicazione* (b). *Ciò che ci sembra egualmente necessario si è la compilazione di tutte le module opportune per le diverse operazioni ; e queste formeranno*

(a) *Ciascuna delle quattro Parti è distribuita in tanti capitoli, quanti sono gli oggetti principali che le compongono ; e quindi ogni capitolo è suddiviso in tanti paragrafi dedicati ognuno od a sviluppare le diverse operazioni che gli sono relative, od a spiegarne le ragioni, od a indicare i varj modi, co' quali le operazioni stesse possono essere eseguite.*

(b) *Alcuni vogliono pretendere, che siano necessarie delle cognizioni speciali per riuscire nel disimpegno delle perizie computistiche, ma questo non sussiste. Di fatti le perizie sono operazioni mediante le quali si dispongono, e si liquidano conti e partite controverse, talmente che tutta la difficoltà consiste nel* definire con giustizia, *e nel* collocare con regolarità *le partite stesse. Quando dunque possiamo giungere a determinare le massime per la definizione, ed i sistemi pel collocamento, non ci resterebbe a parlare che dell' estensione, della qual cosa il voler fermarsi a trattare recherebbe oltraggio a chi possa esservi assunto colla qualità di perito, perchè bisognerebbe ritenere che il soggetto idoneo a ragionare il conto, mancasse poi delle cognizioni per dimostrarlo.*

il soggetto di un altro volume, che abbiamo in animo di dare in luce.

In tanto crediamo confacente il premettere un quadro dell'organizzazione amministrativa, come pure la spiegazione di alcune voci colle quali si distinguono i periodi relativamente alle operazioni amministrative, che vi hanno rapporto, perchè l'uno e l'altra somministrino l'idea generale delle cose, e perchè agevolino la cognizione dello spirito di alcune prescrizioni.

Qualsivoglia amministrazione, perchè possa dirsi completa e bene organizzata, deve contenere pel suo andamento sei afficj, ossia sei classi di persone, cioè Legali = Artisti = Depositarj = Economi = Segretarj = Computisti *ossia* Ragionieri. =

I Legali, *che assister devono l'amministrazione, sono, secondo il rispettivo istituto,* Avvocati, *e* Curiali, *i quali vengono consultati sulla condotta degli affari, danno le norme pei contratti e capitolati onde tutelare gl' interessi dell' amministrazione, ed evitare il pericolo di questioni che quando avvengano, è ufficio degli Avvocati il dirigere, e difendere in iscritto, come l' attitazione è propria dei Curiali, dei quali in oltre è speciale incarico il compulsare i debitori morosi.*

Gli Artisti, *che appartengono ad una amministrazione, sono* Architetti, *ed* Agrimensori. *Gli* Architetti *si occupano dei progetti e della direzione di nuove fabbriche o restauri, come pure di sorvegliare e verificare i soliti risarcimenti; di compilare le descrizioni di fabbricati in occasione di consegne; di esaminare e riferire sopra qualunque controversia di loro pertinenza; di stimare i fondi qualora la circostanza lo esiga; e di tarare i conti degli artigiani di qualunque sfera. Gli* Agrimensori *invigilano sulla retta coltivazione dei fondi rustici; sull' osservanza de' patti degli affittuarj; e sulla buona conservazione de' fondi stessi. Eseguiscono le descrizioni e consegne, e misurano l' estensione de' terreni nel caso di bisogno; come ancora effettuano le stime de' fondi all'occorrenza. Riguardo ai Legali, Architetti, ed Agrimen-*

sori ne abbiamo soltanto accennato le attribuzioni, per riunire il pieno delle notizie, non essendo necessario pel nostro assunto veruna altra spiegazione.

I Depositarj *sono quelli impiegati, il cui ufficio è ricevere e ritenere sotto la propria responsabilità per conto dell' amministrazione denari o generi. Quelli che ricevono e ritengono denaro, sono ancora distinti col nome di* Cassieri = Ricevitori = Pagatori = Esattori , *de' quali non essendo uniformi le attribuzioni, a maggior chiarezza di un ufficio così delicato li passeremo a disamina partitamente, classificando le attribuzioni di ciascuna specie di questi ministri.*

Incominciando dall' amministrazione pubblica, deve questa avere una cassa generale, che sarebbe bene inteso fosse divisa in due diramazioni, una per ricevere col nome di cassa di Ricevitore , *l' altra per pagare con quello di cassa di* Pagatore. *È ufficio della prima ricevere tutti i versamenti, che le pervengono tanto dalle casse o ricevitorie subalterne, quanto da' debitori direttamente, nei quali ricevimenti non assume alcuna responsabilità sulla regolarità e causa del versamento, sempre che enunciando la causa stessa nelle fedi di deposito da rilasciarsi sopra bollettario (come suol dirsi) a madre e figlia, si cauteli con la parola* disse , *cioè disse quello da cui riceve la somma nella stessa fede indicata.*

Non essendo altro l' ufficio di quella cassa, che quello di ricevere, come abbiam veduto, e come indica lo stesso suo titolo, non fa delle somme ricevute altro uso, che quello di passarle alla cassa del Pagatore , *il quale così fornito de' mezzi estingue gli ordini di pagamento, che sono tratti sopra questa ultima cassa da chi è alla testa dell' amministrazione. È nella responsabilità del* Pagatore *l' osservare la legittimità dei mandati, il limite che possa essere prescritto alla tratta dei medesimi, mediante apposita disposizione, che ne assegni tassativamente il fondo, come pure l' adempire ai vincoli o ai riversamenti, che negli stessi mandati si trovassero imposti.*

Tutto ciò è in ordine alla cassa generale, poichè quelle, che possono pure chiamarsi ricevitorie subalterne, assumono lo stesso carattere delle altre relative alle private amministrazioni, e perciò non abbisognano di particolari spiegazioni. Prescindendo dunque da questo caso speciale, si disse che uno degli ufficj inservienti all' amministrazione è quello del Cassiere, *e di questi può esservene uno o più anche isolati, secondo le branche e la forma dell' amministrazione. Può una cassa essere istituita per raccorre i fondi in dettaglio, e riuniti versarli in una cassa generale o in un banco pubblico, facendo in questo caso l' ufficio dell' Esattore, o del Ricevitore. Può essere destinata a ricevere le somme in complesso da' subalterni esattori, ovvero dal proprietario, e con esse far fronte ai pagamenti in dettaglio, ed allora si limiterebbe all' ufficio di Pagatore. Può in fine esser incaricata di ricevere in dettaglio, ed antistare al tempo stesso egualmente in dettaglio ai pagamenti, e così disimpegnerebbe i due ufficj di Ricevitore e di Pagatore.*

Quando l' incombenza della cassa sia di esigere in dettaglio, e di versare in complesso, la responsabilità si limita all' esigenza; e siccome il privilegio di non essere responsabile per la regolarità dei titoli e delle cause si limita alle casse pubbliche, i privati cassieri debbono avere per scorta le note dei resti, che loro passerà la Computisteria o le istruzioni del proprietario, altrimenti si renderebbero responsabili delle conseguenze. Avendo poi la cassa ancora l' incombenza di pagare, assume allora le responsabilità inferite ai Pagatori e di sopra precisate, colla sola diversità, che in una privata amministrazione potrebbero essere prescritte delle particolari discipline, alle quali si devono adattare. Con quanto si è detto resta esaurito tutto ciò che possa riferirsi ancora ai Ricevitori o Esattori, ed ai Pagatori, purchè eseguiscano ciascuno le incombenze del loro attributo. La sola differenza che può passarvi è questa, che i Ricevitori o Esattori potrebbero avere per patto l' esigenza a loro assoluta responsabilità,

con obbligo di corrispondere in determinate epoche l' importo della medesima, ed in tal caso non conviene fare altro, se non che in luogo di caricare al conto l' esigenza stessa in dettaglio, addebitare il totale dello stato in complesso secondo il contratto.

I Depositarj de' generi non diversificano sotto verun rapporto dai Cassieri, quindi per l' esercizio delle incombenze è loro applicabile quanto intorno a quelli si disse. L' ufficio di questi impiegati deve essere assolutamente estraneo a quello della Computisteria, perchè incaricati di questa natura devono essere costantemente sotto il rigore della sindacazione, che dalla Computisteria per istituto si esercita, e perciò sarebbe sommamente difettoso riunire nella stessa persona le incombenze di Computista, di Ricevitore, o di Pagatore.

Tutti quei ministri, che cadono nella categoria di Depositarj, sono soggetti al precetto di non aver giammai nelle loro aziende partite in sospeso, nè rappresentate da alcun equivalente, ma tutto, per quanto si tratta d' introito, deve consistere nella specie assoluta, e l' esito deve essere costatato da ordini, o documenti perfettamente corrispondenti all' autorizzazione.

Accade pur troppo, che si ricevano in pagamento recapiti realizzabili, ma in questi casi il Ministro deve riportare dal Superiore l' autorizzazione generale o speciale, e della partita deve darsene debito nel conto di cassa, coll' indicazione della specie in cui è stata versata, ed i recapiti si comprendono nel fondo di cassa con particolare distinta, dalla quale vengono depennati di mano in mano che si realizzano, e nel caso che qualcuno soffrisse vicenda il Depositario lo passa in esito nel suo conto, perchè dalla Computisteria se ne accenda il conto al debitore.

Sotto la denominazione di Economi *intendiamo 1.° coloro i quali in una amministrazione qualunque sono incaricati di comprare e di vendere, come di pagare delle spese di dettaglio ed incerte, che non comporterebbero la spedizione di preventivi ed individuali mandati:*

2.° quelli che sono deputati a presiedere ad un ramo dell' amministrazione, se questa sia divisa in più diramazioni, e specialmente se vi siano annessi uno o più distinti speciali negoziati.

Tutti questi, che sono detti Ministri, Maestri di casa, o Spacciatori per l' analogia delle loro attribuzioni, s' includono sotto il nome di Economi, perchè realmente presiedono all' economia dei respettivi ufficj.

Gli speciali regolamenti sul modo di eseguire le particolari attribuzioni dipendono dalla natura delle medesime. Per regola generale però tutti devono render conto alla Computisteria a periodi determinati, i quali giova avvertire esser della prudenza amministrativa che siano più brevi che è possibile.

Se l' ingerenza di questi Economi è attiva, versano il prodotto in quella cassa, che viene destinata, o nelle mani del proprietario. Se è passiva, sono rimborsati con mandati da trarsi dalla Computisteria. Quando l' ingerenza sia mista, il prodotto deve figurare in cassa per intero, rimborsando con mandato vincolato la parte passiva, il qual mandato si consegna in cassa in luogo del contante. Il modo però che suol tenersi per rimborsare l' Economo, allorchè l' incombenza sia assolutamente passiva, o mista in guisa che prevalga il passivo, è di dargli una scorta che forma un semplice giro di cassa, mentre dell' importo della medesima figura debitore esso Economo verso la cassa; e questa scorta, allorchè voglia pareggiarsi, si reintegra apponendo il vincolo corrispondente a profitto della cassa medesima sopra uno o più mandati di rimborso. Ciò che si disse dei Depositarj intorno all' incompatibilità di questa rappresentanza con quella di Computista, è applicabile per le medesime ragioni anche agli Economi.

Spetta al Segretario *il disimpegno della corrispondenza ed il conservare ed archiviare le carte. Ciò ha luogo allorchè il Segretariato costituisce un ufficio isolato ed indipendente. Ma allorchè formi parte di una amministrazione, che sia costituita di tutti gli ufficj come*

abbiamo supposto, convien fare una distinzione. Se la corrispondenza sia preordinativa, può senza difetto essere disimpegnata dalla Segreteria coll' influenza legale o computistica, per quanto concerne le respettive attribuzioni; ma quando fosse o esecutiva o conseguente di atti amministrativi, non potrebbe dalla Segreteria esercitarsi, senza incorrere nel difetto o di scrivere in cose che non conosce, e per conseguenza facilmente errare, o di duplicare assolutamente le operazioni facendo, che la Computisteria riferisca su tutti gli affari, e la Segreteria riduca in forma di lettere o di rapporti le relazioni. Ciò posto, quanto è regolare, che la Segreteria riceva tutto il carteggio, altrettanto è bene inteso che per la parte che riguarda l' esecuzione, o la conseguenza degli atti amministrativi lo rimetta alla Computisteria.

L' ufficio del Computista *ossia del Ragioniere è quello cui si riferiscono tutte le linee dell' amministrazione, come abbiamo di sopra indicato, e perciò è giustamente caratterizzato il centro della medesima. È suo attributo di ritenere le scritture in forma legale, ove apparisca lo stato della sostanza amministrata; risultino i rapporti, in cui si trova l' amministrazione, con tutte le parti aventi colla medesima in qualunque modo interesse; ed emergano i conti di tutti i rami di entrata, di spese, e di negoziato, da cui derivano le rendite ed i pesi a vantaggio ed a carico dell' amministrazione stessa. Incombe egualmente a questo ufficio il ritirare i conti tanto da tutti i ministri o impiegati dipendenti, quanto dagli estranei, che v' abbiano interesse, e questi rigorosamente sindacare e liquidare. Gl' incombe di formare gli stati de' debitori e creditori per provocarne la escussione, o il pareggio. È sua attribuzione di formare i conti preventivi non meno che i bilancj, da cui tutto emerga il movimento dell' amministrazione, accompagnandoli con rapporti capaci di spiegare tutte le circostanze, che abbiano influito specialmente su i confronti di un esercizio coll' altro, e di richiamare l' attenzione ove sia d' uopo. Frà i do-*

veri dell' ufficio evvi quello di conservare memoria di tutte le cose avvenute nell'esercizio de' contratti, per proporre utili riforme nei capitolati, che dovranno servire di norma ai contratti futuri. A lui pure appartiene l' informare il proprietario, o la persona, che lo rappresenta dell' andamento dell' amministrazione, e di tutti gli ufficj che la compongono, come dell' aspetto che presentano tutte le sue diramazioni. Deve in fine il Computista conservare originalmente tutti i documenti diretti e carte contabili, che servono all' appoggio delle sue operazioni, al quale effetto deve avere un archivio suo proprio.

Questo ufficio, che deve avere il suo impianto regolare, come sarà spiegato nell' opera, deve di tutto fare legale allibramento su i registri determinati, e mai non ritenere partite che feriscano l'interesse dell'amministrazione sopra stracciafoglj o carte volanti. In conseguenza tutte le sue operazioni debbono essere desunte dalla scrittura regolare, affinchè come cose di fatto non ammettano nè ambiguità, nè oscillazioni. Anche quando una partita meriti correzione o cambiamento, deve farsi coi dovuti metodi, acciò nulla rimanga di dubbioso o d' irregolare; e perciò qualunque mezzo termine, qualunque misura, che non senta di stretta regolarità, costituiscono altrettanti difetti.

Passando ora a spiegare quelle voci colle quali in oggi si caratterizzano i periodi, che (per modo di esprimerci) distinguono i rapporti di diritto e di fatto agli stessi periodi relativi, *premettiamo, che rimontando alquanto indietro, altra denominazione non si praticava, che dell'* anno, *e tutto ciò che in linea tanto di diritto quanto di fatto rimaneva incompleto, si tramandava tal quale all' anno successivo così, che il periodo materiale formava l' unica demarcazione. Dando però qualche passo verso il perfezionamento, si conobbe una diversità sostanziale fra ciò che costituisce il diritto di un periodo, e quello che riguarda il fatto relativo al medesimo, e da questo ne venne che si dovessero adottare due diverse denominazioni applicabili allo stesso periodo, per distinguere il rapporto sotto cui alla circostanza viene trattato, e comune-*

mente s'intese sotto il vocabolo di esercizio *il periodo di diritto cui tutte le operazioni (sebbene prima o dopo verificate) si riferiscono, e sotto quello di* gestione *il tempo in cui le operazioni stesse siano materialmente ed effettivamente occorse, talmente che le materie di un esercizio possono essere esaurite in diverse gestioni susseguenti; e perciò nelle operazioni amministrative queste sono le due denominazioni prevalenti.*

Premessa questa idea generale dell' amministrazione, della sua forma, e delle operazioni computistiche, noi passiamo a dar principio all' opera.

A prevenire e a ribattere poi le critiche che far ci potrebbero gli amatori della buona lingua italiana, noi candidamente ci protestiamo, che bramando di giovare al pubblico col nostro lavoro, qualunque egli siasi, e volendo evitare le circonlocuzioni, a cui avremmo dovuto per mancanza di vere voci sovente ricorrere, abbiamo liberamente fatto uso di quei vocaboli che la pratica generale dell' amministrazione ha resi ormai familiari e comuni, senza punto curarci, che questi non abbiano riportato ancora la piena sanzione dal supremo tribunale della Crusca.

INDICE

DELLA

DISTRIBUZIONE DELL' OPERA

PARTE I.

PRINCIPJ ELEMENTARI DELLA CONTABILITA'

CAPITOLO I.

PARTE ATTIVA

CAPITOLO II.

PARTE PASSIVA

* *

CAPITOLO III.

OPERAZIONI COMUNI SI' ALL' ATTIVO CHE AL PASSIVO

PARTE II.

TEORIE E METODI PER LA SCRITTURA SEMPLICE E DOPPIA

CAPITOLO I.

DIVERSITA' SOSTANZIALE FRA LA SEMPLICE E LA DOPPIA SCRITTURA

CAPITOLO II.

METODO PER LA SCRITTURA SEMPLICE E PER CAVARNE I RESULTATI

CAPITOLO III.

COGNIZIONI PRELIMINARI DEL METODO DI SCRITTURAZIONE A PARTITA DOPPIA

CAPITOLO IV.

DEFINIZIONI E METODI PER LA SCRITTURA DOPPIA IN GENERE

CAPITOLO V.



AVVERTENZE NECESSARIE ALLA REGOLARE CHIUSURA DELLA SCRITTURA CORRENTE

CAPITOLO VI.

MASSIME PER LA COSTITUZIONE DELLE RENDITE E DELLE SPESE

PARTE III.

DELLE SCRITTURE SUBALTERNE E DEI LIBRI AUSILIARJ

CAPITOLO I.

DELLE SCRITTURE SUBALTERNE E DIPENDENTI D' INDOLE CORRENTE

CAPITOLO II.

DELLA SCRITTURA DEDICATA AI CAPITALI STABILI

CAPITOLO III.

ENUMERAZIONE ED USO DE' REGISTRI AUSILIARJ

PARTE IV.

OPERAZIONI ACCESSORIE

CAPITOLO I.

DEL BILANCIO

CAPITOLO II.

DEL CONTO PREVENTIVO

CAPITOLO III.

DEFINIZIONE DE' CONTI, CHE COSTITUISCONO IL PREVENTIVO ED IL BILANCIO E FORMA DA DARSI ALL' UNO ED ALL' ALTRO

NIHIL OBSTAT

J. B. Rosani Schol. Piarum Censor. Philolog.

IMPRIMATUR

Fr. Dominicus Buttaoni S. P. A. M.

IMPRIMATUR

A. Piatti Patriarcha Antiochenus Vicesgerens.

La presente edizione ha ottenuto dall' Emo e Rmo Sig.r Cardinale Camerlengo di S. R. Chiesa la dichiarazione di Proprietà a norma della legge dei 23. Settembre 1826., avendo eseguito quanto in essa si prescrive.

Parte Prima

PRINCIPJ ELEMENTARI
DELLA CONTABILITA'

Riteniamo sotto questa denominazione il trattare di tutto ciò, che costituisce i primi elementi della Contabilità, i quali sono necessarj a chiunque voglia tenere o la doppia, o la semplice scrittura, ovvero voglia condurre famigliarmente da se stesso i proprii interessi. Imperciocchè è indispensabile, in qualsivoglia modo si tengano i conti, di basarli almeno sopra dati certi, ove se ne vogliano giusti risultati.

CAPITOLO I.

PARTE ATTIVA

§. 1.

Giornale d' Introito.

È necessario di premettere una spiegazione per evitare equivoci d'intelligenza. In professione si conoscono due specie di giornali, uno di azienda, e l' altro di scrittura. Del primo intendiamo ora di parlare, poichè del giornale di scrittura terremo proposito in seguito al suo luogo.

Il giornale d' introito pertanto ha per iscopo, che tutte le partite incassate ed in qualunque modo introitate siano prontamente e fedelmente allibrate. A questo effetto deve esser formato un libro legato e cartolato progressivamente, per impedire che possano a comodo toglievisi, cambiarvisi, aggiungervisi dei fogli.

Qualora un giornale formi proseguimento di altri già riempiuti, dal ristretto de' quali risulti un resto di cassa, per la prima partita sarà riportato il resto suddetto, e quindi progredirà la registrazione delle partite successive.

Quando poi il giornale sia di primo impianto, ovvero formi proseguimento di un conto pareggiato, allora incomincierà immediatamente colla registrazione delle partite nuove.

La forma del giornale deve essere la seguente. In ciascuna pagina devono esser tracciati due margini, uno a sinistra, e l' altro a destra. Nel margine a sinistra si nota in seguito la cartolazione della scrittura, nei di cui conti aperti sono le partite ragguagliate, qualora l'ufficio o la persona, presso cui si ritiene il registro, abbia una scrittura, od un saldaconti per sua guida (*a*). Nel corpo, frà l'uno e l'altro margine, vengono descritte le partite, apponendovi in fronte la data; e nel margine destro, che sarà suddiviso per le unità e per le frazioni, si scrivono le somme in cifre arabiche.

La descrizione delle partite deve portare primieramente il nome e cognome della parte pagante, la somma incassata espressa in lettere, finalmente la causale del seguìto incasso; e quando si tratti di un primo pagamento in seguito di un contratto, od altro atto qualunque, deve darsene nella partita contezza, non che indicazione dell' atto stesso.

Qualunque circostanza si verifichi, che formi stato per l' avvenire, sia di un ribasso accordato al debitore, sia di una dilazione, che innovi il modo di pagamento, sia di nuove condizioni, che in qualsivoglia modo alterino, o modifichino il contratto, cui il pagamento si riferisce, è cosa necessaria, che venga notata sul giornale respettivo.

Allorchè un' azienda comprenda ancora dei prodotti o negoziati di generi, il giornale d' introito di questi deve essere tenuto assolutamente distinto da quello a contanti, e quando i generi compresi nell' azienda siano di diversa specie, è indispensabile di ritenere tanti diversi giornali, per quante sono le specie, ovvero il giornale medesimo suddiviso in modo, da lasciare per ciascuna specie un numero di pagine sufficienti, perchè non potrebbero le rubbia del grano sommarsi coi barili del vino ec. o almeno il registro presenti diverse colonne colle relative intestazioni, in ciascuna delle quali possano segnarsi le cifre, che appartengono respettivamente.

La forma del giornale a generi deve essere in tutto simile a quella a contanti, ad eccezione soltanto, che nel margine destro devono esser notate le quantità in vece delle valute.

Questo giornale deve essere onninamente chiuso alla fine dell' anno, costituendo il totale dell' introito. Deve poi farsi il ristretto, dibattendovi

(*a*) Nel caso che il registro risieda presso la persona incaricata dell' esigenza, la quale non tenga scrittura, e che all' officio di contabilità pervengano i rendiconti estratti dal registro, allora la cartolazione della scrittura si appone al margine del rendiconto

l' esito risultante dal giornale suo proprio, che forma il soggetto del §. 1. del seguente cap. II., per fissare la rimanenza per prima partita nell' impianto dell' anno successivo; e qualora la circostanza portasse, che l' esito fosse maggiore dell' introito, allora il ristretto dovrà farsi sul registro dell' esito, cioè su quello, ove si verifica la preponderanza.

Non si deve tralasciare d' avvertire, che il sistema dei bollettarj a madre e figlia per le casse e per i magazzeni, come per qualunque altro ufficio, che debba somministrare alla contabilità dati positivi, è ottimo, perchè il mezzo più atto a garantire l'amministrazione da qualsivoglia occultazione o supplantazione; ed ove questo si adotti, col porre alla parte così detta *madre* una colonna, in cui si portino fuori le partite, e si formino le somme, può con questo metodo procedersi fino al termine dell' anno, ed il bollettario sarà in luogo del registro. Ma per ottenere l' intento completamente necessita, che i bollettarj siano autenticati con un bollo o sigillo, e siano regolarmente consegnati al Cassiere, Esattore, o Depositario de' generi, ossia Magazziniere, perchè siano tenuti di dare sfogo del quantitativo de' medesimi.

Sono ancora necessarie due avvertenze, la prima cioè che la cassa non deve aver mai partite sospese, ma qualunque operazione deve subito apparire sui registri; e la seconda, che qualunque bonifico o compenso legittimo deve girare per cassa, registrando in introito l' intera partita, che si doveva, ed in esito la somma bonificata.

Questo giornale potrebbe essere combinato in modo da abbracciare anche l' esito, escluso però il caso, che venga ritenuto a madre e figlia, e del sistema da tenersi in questa ipotesi ne parleremo al cap. II. §. 1.

§. 2.

Rendiconto dell' Introito.

Ognuno, che abbia una amministrazione, è tenuto di render conto della propria gestione; quindi ne viene, che mensilmente o in quell' altra epoca, che è prescritta dal Proprietario, la quale, secondo le buone regole, deve esser più breve che sia possibile, il Gestore debba presentare il suo rendimento de' conti.

Tale atto, per esser legale, deve riportare la fedele trascrizione del registro, da cui è desunto.

Il rendiconto a contanti si eseguisce sopra un quaderno più o meno voluminoso, secondo il quantitativo delle partite da riportarvisi. Deve precisare nell' intestazione o nel frontespizio il titolo dell' azienda, e l' epoca che abbraccia, e quindi deve essere formato nel modo stesso indicato pel registro, cioè con un margine a destra, l' altro a sinistra, nel quale ultimo margine si devono necessariamente notare le pagine della scrittura, ove sono state le partite ragguagliate, quando su questo atto siegua la scritturazione, ovvero vi si riporteranno gli articoli del riparto, ove di questo si faccia uso, come si spiegherà in seguito.

Succede però, che mentre il registro è in proseguimento, i rendiconti riconoscono ciascuno il loro periodo, ma perciò non conviene interrompere la progressività del registro; così che bisogna trovare il modo di fissare gli estremi, che collimino con quelli dei rendiconti. In due modi si può ottenere l' intento, cioè tracciando due colonne alla destra del registro, una per riportarvi le somme parziali, e l' altra le somme per mese, o altro periodo osservato per l' esibita del rendiconto, affine di conoscere a colpo d' occhio, che la somma ivi notata corrisponde con quella riportata nel rendiconto suddetto; ovvero facendo camminare le partite in unica colonna, formare una somma morta nel corpo dello scritto, ma prossima alla colonna delle cifre, che presenti l' importo totale della somma progressiva, ad oggetto che riassumendo il totale dei rendiconti esibiti fino a quel punto, possa trovarsi con facilità la corrispondenza di detta somma.

Il rendiconto deve partire dal resto, che potesse essere risultato da quello antecedente, e quindi continuare colla trascrizione delle partite successive: deve esser chiuso in fine, formando il totale dell' introito, che costituisce il debito della persona incaricata, e quindi in calce deve formarsi il ristretto, dibattendo l' introito coll' esito, risultante dalla parte apposita, di cui si tiene discorso al §. 2. del cap. II. che siegue. Tale ristretto si forma in quella parte, che preponderà, detraendovi l' altra somma minore, per costituire la rimanenza in debito o in credito.

Egual modo deve osservarsi nella compilazione del rendiconto a generi colla sola diversità, che in vece del quantitativo degli scudi si noterà quello dei diversi generi, a seconda della misura o peso, sotto cui sono riconosciuti in commercio.

D' ordinario il giornale, e conseguentemente il rendiconto d' introito non ha bisogno di giustificazioni, perchè è giustificato in genere, quando l' incaricato se ne dà debito, ed in ispecie l' esattezza deve risultare dal

sindacato, che sul rendiconto stesso si opera dal Ragioniere, o dal Proprietario medesimo. Vi sono dei casi nondimeno, che qualche partita abbia bisogno di essere documentata, quando cioè sia stata esatta in saldo, d' appresso la compilazione di un conteggio; quando abbia per base qualche conciliazione; quando proceda da un nuovo contratto; ed in somma quando l' operato del Cassiere, o Incaricato qualunque abbia bisogno di un atto, che renda legale il suo operato. In questi casi sarà necessario di riunire al rendiconto il relativo documento, richiamandolo nella partita con lettera alfabetica o numero d' ordine.

CAPITOLO II.

PARTE PASSIVA

§. 1.

Giornale d' Esito.

Il giornale d' esito deve esser condotto co' medesimi metodi, e nelle medesime forme del giornale d' introito, e questo s' intenda tanto per quello a contanti, quanto per quello a generi.

L' esito però deve esser tutto giustificato, e per conseguenza ogni partita deve avere in appoggio il suo documento. Rapporto alla determinazione di questi documenti sono da attendersi le seguenti distinzioni:

1. In tutte le amministrazioni, siano piccole o grandi, ove al Proprietario non piaccia di prescrivere diversamente, qualunque pagamento o consegna di generi ed effetti deve essere autorizzata con mandato apposito; quali mandati debbono esser tratti nel modo, che si spiegherà in appresso, e tali mandati formano giustificazione al Pagatore, quando siano legittimamente quietati dalla parte nominata nel mandato.

2. Ove poi il Gestore abbia la facoltà di fare indipendentemente i pagamenti o somministrazioni, questa facoltà essendo sempre limitata a tutto ciò, che è ordinario ed indispensabile per tutte le partite di questa natura, deve riportarsi ricevuta dalla parte o dal suo legittimo procuratore. Qualunque altro pagamento però straordinario deve essere antecedentemente autorizzato dal Proprietario o suo Rappresentante; altrimenti resterà il Gestore responsabile della regolarità fino all' approvazione del suo ren-

diconto. Per questa ragione tutte le partite d' esito dovranno portare un numero progressivo, che indichi il documento, che le giustifica, e tutti i documenti relativi devono essere conservati in apposito fascicolo con la corrispondente numerazione.

Potrebbesi ancora combinare, che in luogo di due giornali uno d' introito e l' altro d' esito se ne tenesse un solo, in cui progressivamente si registri in giornata tanto l' esito, quanto l' introito. In questo caso la descrizione delle partite di ambe le specie deve aver luogo progressivamente, ed in giornata, ma in luogo di una colonna a destra per riportarvi le cifre ne occorrono due, una per l' introito, e l' altra per l' esito, onde notarvi le cifre respettive.

§. 2.

Rendiconto dell' Esito.

Questo ancora si conduce nello stesso modo, e forma di quello dell' introito.

In conseguenza della massima indeclinabile, che tutte le partite di esito debbano essere appoggiate dalla relativa giustificazione, ne viene, che il rendiconto di questa parte di amministrazione debba essere accompagnato da un fascicolo contenente tutti i recapiti originali marcati con numero d' ordine progressivo o con lettera alfabetica, quale indicazione deve essere richiamata in tutte le partite del rendiconto.

§. 3.

Mandati di pagamento, o di consegna.

Accennammo nel §. 1., che sì nelle vaste, che nelle piccole amministrazioni, allorchè non piaccia al Proprietario di prescrivere diversamente, nessun pagamento o consegna di generi ed effetti qualunque può effettuarsi senza suo apposito mandato. Ora cade in acconcio di trattarne, e perciò sarà necessario di spiegare le regole: premesso che parleremo solo dei mandati di pagamento in contanti; giacchè le stesse regole sono comuni a quelli di consegna de' generi ed effetti qualunque.

Conosciamo, che in questo incontro dobbiamo fissare delle massime, che sorpassano il limite de' principj elementari, ma siccome meno acconciamente le avressimo potuto trattare dividendole dalla prattica, abbiamo

preferito stabilirle simultaneamente, persuasi che questo metodo sia e più chiaro e più utile.

Le massime da stabilirsi si riferiscono:

1. Relativamente alla tratta de' mandati in genere, enunciando quanto è d'uopo per legittimare la tratta de' mandati, la loro forma, e l'imputazione de' medesimi.

2. Riguardo ai metodi da osservarsi in caso, che i mandati debbano essere vincolati.

3. Rapporto ai mandati che si traggono sopra conti a parte.

4. Rispetto ai mandati di trapasso, per trasferimento di fondi da una cassa all'altra.

I.

Regola per la tratta de' mandati in genere.

Il mandato di pagamento è quell'atto, col quale il Proprietario, o l'Amministratore principale autorizza il suo Cassiere, Depositario, o altro Ministro a sborsare le somme, che deve, o gli piace far pagare a terze persone; e perciò alla presentazione di questo atto la persona cui è diretto eseguisce il pagamento.

Dovrà perciò il mandato presentare in fronte il titolo dell'amministrazione, cui appartiene, quindi succede l'estensione del mandato medesimo, che incominciar deve colla direzione alla persona, che resta incaricata del pagamento, consecutivamente coll'indicazione di quella, a di cui favore il pagamento è ordinato, poscia deve esprimere la somma da pagarsi, e finalmente la causa, per la quale il pagamento deve eseguirsi. Dopo ciò verranno richiamati i documenti in appoggio, indicandovi i numeri della filza, sotto cui rimangono collocati nella Computisteria.

Il mandato così redatto deve esser firmato dal Proprietario o da chi lo rappresenta, e quindi dal Ragioniere. Deve ancora essere registrato in Computisteria, e deve riportarsi sul mandato medesimo la pagina ed il numero d'ordine, ove è seguita la registrazione. Due elementi principali giustificano la tratta de' mandati, cioè la legittimità del credito, e quella della persona, a di cui favore si ordina il pagamento.

Quando il titolo, cui appella il pagamento, sia di sua natura progressivo ed inalterabile, come per canoni, frutti di censi, e simili, dovrà una volta, ossia in appoggio del primo mandato, collocarsi in filza di giu-

stificazioni la copia dell' istromento, e nei mandati successivi dovrà richiamarsi tanto il nome del Notajo, quanto la data della seguìta stipulazione, non che la filza ed il numero, sotto cui fu collocata la copia dell' istromento medesimo.

Ove si tratti poi di pagamenti transitori e variabili, dovrà ognuno essere appoggiato dalla rispettiva giustificazione, resa legale dalla tara, approvazione, o quietanza secondo la natura dell' atto. Tali documenti così regolarizzati saranno collocati in filza, assegnando ad essi un numero progressivo, e verranno richiamati nel mandato, riportandovi il numero della filza, ove restano collocati.

Perchè il Ragioniere possa procedere legittimamente alla tratta de' mandati di questa seconda specie, è necesario, che il Proprietario o chi è alla testa dell' amministrazione ne dia facoltà o ordine espresso in iscritto, che si pone a piedi del documento, che forma il titolo del pagamento da farsi. Se poi non vi sia altro documento, che quest' ordine, ovvero il mandato debba aver luogo per un motivo riservato, in tali casi si scrive l' autorizzazione in un foglio apposito, ed il mandato si limita a dire *per le cause espresse nella giustificazione ec.*

Questa facoltà o ordine si riconosce comunemente sotto il nome di *fiat mandatum*, che la stessa Computisteria stende, e sottopone alla firma prima del mandato, o anche unitamente, quando il Superiore sia già nell' intelligenza, che il pagamento debba seguire.

Il Ragioniere, prima di procedere alla spedizione del mandato di pagamento, deve fare le seguenti ispezioni.

Ove si tratti di pesi certi ed inalterabili, deve osservare fino a qual tempo siano stati in antecedenza soddisfatti.

Qualora poi l' oggetto, pel quale deve aver luogo il mandato, riguardi spese eventuali, dovrà esaminare.

1. Se la spesa fu regolarmente autorizzata per parte del Proprietario, o di altra persona dal medesimo legittimamente incaricata.

2. Se il conto, lista, o documento qualunque si trovi regolarmente approvato nel modo suddetto.

3. Se ove trattisi di materie d' arte, siavi concorsa la tara dell' Architetto, o di altro Professore nell' arte, cui appartiene il lavoro eseguito.

4. Se le calcolazioni, che costituiscono la somma, siano tutte esattamente eseguite.

Per la legittimità della persona deve esser cauto di osservare bene le cose sotto due aspetti, cioè se continui nel diritto di esigere l' antico creditore, ovvero se sia il diritto trasferito in altri.

Quando il diritto si conservi nell' antico creditore, l' unica difficoltà, che può frapporsi, consiste in qualche sequestro giudiziale, o altra equivalente diffidazione, ed in tal caso dovrà sospendersi la tratta del mandato fino all' esito della causa, o alla rimozione del sequestro.

Nei casi, in cui il diritto sia trasferito a favore di terzi, deve la cosa riguardarsi sotto diversi aspetti per applicarvi le regole convenienti.

1. Allorquando trattisi di diritto trasferito in virtù di mandato di giudice, si richiede, che la Computisteria possegga il mandato originale, ove il Legale dell' amministrazione faccia fede, che il medesimo è in istato eseguibile.

2. Se il credito è trasferito per atto emesso dal creditore stesso, deve ritirarsi l' atto di cessione originale, se è in forma privata, o la copia legale, se per atto pubblico. Nel primo caso dovrà essere registrato, perchè acquisti la data certa.

In qualunque modo poi sia fatta la cessione, dovrà osservarsi, se all' epoca, che la medesima ebbe luogo, il creditore era in pieno e libero diritto di esigere, poichè in caso diverso la cessione resterà affetta di tutti quegli ostacoli, cui rimaneva soggetto il credito principale.

3. Essendosi poi il credito trasferito per atto di ultima volontà, o per successione intestata, si dovrà nel primo caso esibire in Computisteria la copia legale del testamento, e nel secondo l' atto di notorietà rilasciato egualmente in forma legale.

Ove si tratti di atto di ultima volontà, dovrà prestarsi attenzione se la disposizione sia libera, o gravata, poichè verificandosi qualche vincolo, o gravame, se percuote anche quel credito, la somma non sarà pagabile, se non quando dall' erede, o legatario siasi adempito al vincolo imposto, ovvero, mediante giudicato, o transazione, siasi equivalentemente proveduto.

In qualunque de' casi soprammenzionati può accadere, che il creditore autorizzato ad esigere voglia farsi rappresentare da un Procuratore, ed allora dovrà la procura esibirsi in copia legale ovvero in *brevetto*, e questa sarà collocata in filza, e richiamata nel mandato.

Le cautele di sopra accennate sono interessantissime, perchè, tratto il mandato di pagamento, deve considerarsi la somma come effettivamente pagata, essendo il mandato girabile, e non comportando la buona fede, che il

giratario vada soggetto ad eccezioni, che non ebbe modo di prevedere allorchè ne ottenne la girata.

Analogamente a questa massima il Cassiere, Depositario, o altro Ministro incaricato del pagamento, estingue il mandato alla sua presentazione, senza caricarsi punto dell' esame de' titoli che lo hanno indotto, ma non può permettere d' altronde alcuna riserva, o dichiarazione, che volesse farsi dal percipiente, dovendo questi porre in fine del mandato la semplice quietanza.

Nella legittima consegna de' mandati, la responsabilità è tutta del Ragioniere, poichè la cassa gli estingue al portatore, purchè il nome apposto nella quietanza corrisponda con quello del trattario; e perciò il Ragioniere deve essere vigilantissimo nel ritirare la ricevuta del mandato di propria mano del creditore, o suo rappresentante sul registro de' mandati da ritenersi appositamente, come si spiegherà in appresso.

Giova nel frangente dei mandati dare una regola molto utile, ed è questa. Qualora per ogni partita si spedisca un mandato, pienamente si adempie allo scopo della regolarità, ma può conservarsi integro questo pregio abbreviando le operazioni della scrittura, e concentrando la cognizione delle cose, quando per molte partite della medesima indole riunite in una nota a guisa di ruolo si spedisca un solo mandato.

Ricorrendo infatti il pagamento di molti canoni, censi, o altre cose simili, se ne forma il ruolo nominativo, che si sottopone alla firma insieme al mandato che ordina il pagamento per la somma complessiva, e tanto il mandato che il ruolo si rimette d' ufficio alla cassa. Le partite individuali poi si rendono pagabili con *rincontri* da rilasciarsi alle parti dal Ragioniere portanti, oltre tutte le indicazioni, quella dell' articolo sotto cui la partita è descritta in ruolo.

La cassa passa in esito il mandato complessivo, e si dà debito della somma in un conto a parte, che viene scaricando a misura che estingue i rincontri.

Con questo metodo si abbrevia molto la scritturazione successiva, ma il più interessante si è, che viene concentrata la cognizione di quei rami, che ne sono suscettibili, e si vede ad un colpo d' occhio qualunque variazione accada da un periodo all' altro.

I I.

Regole per la tratta de' mandati vincolati.

Sotto la denominazione di mandati vincolati possono comprendersi tanto quelli, mediante i quali si ordina una somministrazione ad oggetto di erogarla in un tale, o tale altro uso, quanto gli altri affetti ad una determinata destinazione.

Per trattarne con chiarezza è opportuno distinguere gli uni dagli altri, e perciò i primi si appellano col nome di mandati, che hanno una erogazione determinata, ed i secondi si definiscono propriamente vincolati.

Costituiscono la prima categoria quei mandati, che si traggono a favore di qualche Ministro, o altro incaricato, affine di sostenere delle spese, che gli restano commesse, ed è necessario di esprimere ne' mandati di tal natura l' uso, che deve farsi della somma ordinata, perchè cada precisamente nei conti di quelle spese, che l'incaricato dovrà rendere.

Molto più è necessario questo metodo, quando la persona, a di cui favore si trae il mandato, abbia diversi conti aperti, e per i quali si tenga separatamente ragione, poichè diversamente si confonderebbero le somministrazioni, che si fanno per un conto, con quelle dell' altro.

L' indicazione dell' erogazione per tal modo determinata non induce nella cassa veruna responsabilità nel caso, che dal percipiente non venisse adempita, e per meglio dichiararlo si esprime nel mandato *senza alcun suo* (del Cassiere) *rischio e pericolo*, innestando questa espressione ove si enuncia l' erogazione, che dovrà farsi della somma di cui viene ordinato il pagamento.

I mandati propriamente vincolati sono quelli, che mentre ordinano il pagamento di una somma, la rendono inammovibile dalla cassa, per esser contestualmente versata in un altro conto, ovvero prescrivono, che immediatamente e identificamente sia la somma stessa versata in altra cassa. L' esecuzione di un vincolo di tal natura rimane assolutamente a responsabilità della cassa, su cui è tratto il mandato.

La diversa forza de' vincoli si desume dalla diversità delle espressioni, di cui siasi fatto uso nel mandato. Ove trattisi di determinata erogazione che nel mandato si esprime = *ad effetto di erogarla* (la somma) *o di valersene ec.* = siccome questa è una legge relativa alla persona, a di cui favore il mandato è tratto, non induce responsabilità alla cassa che deve

fare il pagamento; quando all' opposto dopo aver espresso il nome del percipiente, la somma, e la causale del pagamento, siasi apposto il vincolo, esprimendo = *con dichiarazione che debba* (la somma) *restar contestualmente depositata*, = ovvero = *esser contestualmente versata ec.* = siccome ciò forma legge per la cassa medesima, a sua responsabilità ne rimane l' esatta esecuzione.

Dei mandati della prima specie, ossia di quelli, di cui è soltanto determinata l' erogazione, la cassa ne giustifica l' estinzione colla semplice quietanza del percipiente. Degli altri poi, che sono effettivamente vincolati, quando il vincolo apporti, doverne la valuta restare contestualmente depositata nella cassa medesima per altro titolo, la cassa dovrà contemporaneamente, che passa in esito la partita all' appoggio del mandato, passare in introito la somma corrispondente, enunciandone la causale, e richiamando vicendevolmente le partite stesse; ed allorchè in forza del vincolo venga ordinato il versamento in altre mani, o in altra cassa, il mandato deve essere quietanzato dalla persona, o dal rappresentante della cassa, a di cui favore il vincolo è apposto.

I I I.

Regole per i mandati, che si traggono sopra conti a parte.

Quando un' amministrazione ha diverse diramazioni di vario genere, o che includono particolari ispezioni per qualsivoglia motivo, può convenire il partito di ritenerne separate scritture, congiunte col mezzo dei conti di correlazione, come verrà in appresso spiegato. Siccome ogni scrittura deve avere l' apposita e particolare serie de' mandati, così devono queste esser tante, quante sono le scritture stesse.

La demarcazione di tali mandati è costituita dalla loro intestazione, e perciò dopo aver stabilito, come titolo primitivo, l' indicazione dell' amministrazione principale, viene notato secondariamente il conto a parte, cui il mandato si riferisce.

Tutto ciò, che deve concorrere a costituire la forma e la legalità, deve essere in tutto simile a quanto si è detto relativamente ai mandati in genere.

I V.

Regole per i mandati di trapasso da una cassa all' altra.

Ciascuna scrittura, come si è detto di sopra, deve sostenersi per se stessa: fa quindi mestieri, che abbia tutte le analoghe istituzioni in corrispondenza; così che seguendo questo principio, che è immancabile, anche la cassa deve ritenere tanti conti distinti, quante sono le diverse scritture, che compongono l' amministrazione.

I conti a parte però, è naturale, che prendano alimento dal conto principale, quando siano passivi, come ancora che versino al medesimo gli avanzi, allorchè sono attivi; e perciò devono di frequente passarsi i fondi dall' uno all' altro conto.

Per eseguire questi passaggj conviene trarre i mandati su quel conto, da cui i fondi devono staccarsi, a favore dell' altro, in cui i fondi stessi devono passare, e nei mandati deve esprimersi la causale, che dà luogo al passaggio, cioè se per semplice somministrazione, ovvero per restituzione non meno, che per versamento degli avanzi, o rifusione di deficienza all' uno od all' altro appartenente.

§. 4.

Registro de' mandati.

Ognuna delle serie de' mandati di sopra enunciati deve avere il suo particolare ed apposito registro.

Ogni registro è costituito da un libro più o meno voluminoso, secondo il numero de' mandati, che hanno luogo nell' esercizio dell' amministrazione. Un registro può contenere consecutivamente i mandati spediti in più anni, ma è buona regola in ogni caso, sebbene il numero de' mandati fosse ristrettissimo, di rinnovare il registro ogni volta, che si procede al nuovo impianto di scrittura.

Il registro deve avere due colonne a sinistra, la prima per segnarvi le pagine della scritturazione, di che si tratterà a suo luogo, e la seconda per notarvi il numero progressivo de' mandati; nel centro si trascrive il tenore del mandato, che deve riportarsi per esteso, incominciando dal nome del percipiente; in altra colonna immediatamente appresso si riporta

il numero di filza, ove è collocato il documento; ha finalmente una finca per la somma con le sue frazioni. Il registro medesimo deve essere cartolato consecutivamente.

Registrato il mandato, deve riportarsi sul medesimo o da un lato, o a piedi la registrazione, notando la pagina ove il mandato è stato registrato, ed il numero progressivo ossia di ordine, che nel registro ha occupato.

La registrazione del mandato deve portare la sua data, e la medesima data, sotto cui è registrato, deve esser quella che porti il mandato. A questo effetto la data del mandato si lascia vacua, fino a che ne siegua la registrazione. Acciò poi non si trovino in collisione l' espressioni del mandato colla data, specialmente quando accada parlare di scadenze, ove venga in proposito il mese, o l' anno *decorso*, *corrente*, *o futuro*, dovrà avvertirsi, che il mandato sia onninamente registrato nell' epoca, in cui è stato redatto, ed a cui quelle espressioni si convengono. Non più tardi poi dei 31. decembre devono essere registrati tutti i mandati, tratti sotto la data dell' anno spirante, benchè si riferiscano a partite, che non riconoscono precisa scadenza.

Siccome è interessantissimo il liquidare nell' esercizio tutte le pertinenze dell' esercizio stesso, ed in ogni caso compendiarne i resultati; perciò ne viene l' utilità di profittare dello spazio di tempo, che la scrittura deve rimanere aperta dopo il 31. decembre fino all' esaurimento di tutte le operazioni, e durante questo trarre i mandati di pagamento delle spese, registrandoli al seguito di quelli tratti nel decorso dell' esercizio, ma sotto la vera data in cui siegua la tratta.

Sebbene il registro possa servire per più anni, non debbono mai riunirsi i mandati riferibili all' esercizio di un anno con quelli dell' altro, se non in quanto la circostanza porti di trarre dei mandati relativi agli anni anteriori dopo chiuse le scritture dei medesimi. Perciò terminata la registrazione di tutti quelli riferibili ad un tale esercizio, deve chiudersi la somma, e quindi nelle pagine successive s' intesta il nuovo anno, proseguendo la stessa cartolazione, ma incominciando però un nuovo numero d' ordine. Ma siccome principia la registrazione del nuovo anno avanti che sia chiusa quella del precedente, per questa ragione dovrà lasciarsi un congruo numero di fogli vacanti, che piuttosto avanzino al bisogno.

Il Ragioniere, che è responsabile della consegna dei mandati, deve aver tutta la cura, perchè da ciascuno, che sia legittimo a ritirare i mandati

stessi, si rilasci la ricevuta, e questa si ottiene mediante la firma della parte sul registro, immediatamente dopo la trascrizione.

Potrebbe talvolta piacere che la spedizione de' mandati seguisse sopra bollettarj a madre e figlia, e perciò occorre farsene carico. Questo metodo non porta alcuna variazione sostanziale sull' andamento delle cose, non diversificando in altro se non che in luogo di stender prima il mandato, e dopo assoggettato alla firma registrarlo ossia trascriverlo sul registro, si stenda prima la madre, che tiene luogo di registrazione, e quindi la figlia che costituisce il mandato da consegnarsi alla parte. Differisce però un sistema dall' altro in alcuni estrinseci, de' quali è pur giovevole il far menzione. Il sistema di stendere i mandati isolatamente e poi registrarli può sembrare meno cauto, ma lascia piena libertà di rinnovare il mandato per variarne l' espressioni, di spedire il mandato stesso anche all' azzardo in pendenza di un'atto, la di cui consumazione sia dubbia, e di preparare con comodo una spedizione numerosa che poss' aver luogo in qualche determinato periodo, perchè l' annullamento, la correzione, e l' ordinatoria dei mandati siegue prima dell' allibramento, ossia della registrazione dei medesimi; e quando questa ultima operazione abbia luogo allorchè i mandati siano perfettamente deliberati, il registro non è soggetto ad alcun pericolo di viziatura. Il sistema del bollettario altronde si presenta con più formalità, e realmente dallo stesso impedimento che reca alle variazioni sopraccennate ne viene, che gli atti sul medesimo compilati non siano più soggetti ad alcuna alterazione, ma siccome allor quando i mandati prendono istantaneamente il loro posto mediante la formazione della madre, non si hanno le comodità sopraindicate, fa duopo di avvertire che la tratta siegua con piena ricurezza e nel momento proprio della spedizione, per evitare annullamenti sul bollettario.

Qualora pertanto sia adottato per la spedizione dei mandati *il sistema del bollettario*, allora i quinterni, su i quali restano le madri, riunendoli, e formandone uno, o più tomi, tengono luogo di registro. In questo caso devono tenersi ferme tutte le regole date nell' altra ipotesi, e si avvertirà, che i mandati, ancorchè meritassero mera correzione, quando sia nelle parti sostanziali, giammai è lecito corregerli, ma conviene annullarli, e annullati conservano il loro numero d' ordine, come la loro cifra, ma la somma restata inefficace si sottrae in finè di quella pagina, ove il bollettario è giunto, allorquando si fa luogo, o si conosce l' annullamento di quel mandato.

§. 5.

Repertorio de' mandati estinti.

Il registro de' mandati tiene conto ai mandati tratti, e regola la scrittura colle parti interessate. Un altro libro è utile per conoscere il conto di cassa, la differenza frà i mandati tratti e quelli estinti, e per conseguenza quelli che sono in circolazione: questo si chiama *repertorio de'mandati estinti.*

Il repertorio ha tre colonne a sinistra; la prima per notarvi il numero d'ordine dell'estinzione, la seconda per indicarvi l'anno in cui il mandato è stato tratto, e la terza per segnarvi il numero sotto cui fu registrato; quindi nel mezzo si nota la parte prendente, e la causa sommaria del pagamento; finalmente nella colonna a destra, l'importo del mandato.

La registrazione sul repertorio si eseguisce sotto la data in analogia colla cassa, e perciò sopra la descrizione della partita si appone la data dell'estinzione. Contemporaneamente a questa operazione si nota sul registro di spedizione, e precisamente nel margine sinistro sotto il numero d'ordine del medesimo, la data dell'estinzione, ed il numero d'ordine del repertorio.

§. 6.

Filza di giustificazioni.

Ciascuna scrittura, ossia ciascun libro mastro, deve avere in appoggio la propria serie di giustificazioni *dirette*, *ed autentiche*, a garanzia delle partite, che hanno formato il movimento della scrittura medesima; e questa serie deve essere rinnovata annualmente, salve le appresso eccezioni.

Le giustificazioni, collocate progressivamente per ordine cronologico della loro presentazione nell'ufficio, ciascuna delle quali è distinta con numero d'ordine, vengono unite in modo, che formino un volume, chiamato col nome di *filza.* Quando le giustificazioni che appoggiano la scrittura di un anno siano molte, si dividono in due o più volumi, continuando però sempre lo stesso numero d'ordine sino alla fine dell'anno. Bisogna pure avvertire in ordine alla numerazione, che un rendiconto qualunque, il quale abbia in appoggio le sue proprie giustificazioni, occupa un numero solo di filza, e la numerazione delle sue giustificazioni rimane subalterna.

È pure regolare, che un libro mastro abbia due filze, una destinata a conservare i contratti, e l'altra le giustificazioni del movimento, ed in

questo caso la filza de' contratti non si chiude annualmente, ma prosiegue per lungo tempo, fino a che per qualche circostanza si creda di staccarne il periodo. Quando si pratichino le due filze, si deve essere avvertiti nell'allibrar le partite, che quando accade di enunciare i documenti in filza, s' indichi quella de' *contratti*, o l' altra *corrente*.

Il libro mastro de' capitali poi, specialmente ove si tenga separato, ha sempre la sua filza apposita.

Le giustificazioni, nel senso che appoggino il movimento della scrittura, sono di due specie; la prima riguarda quei documenti, che sono per loro stessi atti a stabilire un debito, un credito, od un ordine capace di appoggiare un pagamento, una riscossione, una cessione; l' altra consiste in alcune operazioni, che si formano dal Ragioniere medesimo, tanto per ridurre le partite in modo scritturabile, quanto per semplificare la scritturazione, ove si tratti dell' epilogo di molte partite, o della formazione di un nuovo conto, che redatto prima isolatamente faciliti l' eseguimento della scrittura.

Per dare un' idea più chiara e precisa di quegli atti, che si formano d' ufficio dal Ragioniere, e si pongono in filza in appoggio del movimento della scrittura, è opportuno di enunciarli. Questi consistono nei *riparti*, che si formano per rendere scritturabili i rendiconti de' subalterni amministratori, affine che le partite trovino il loro giusto collocamento; nei *conti scalari*, che servono a stabilire i frutti annui, siano attivi o passivi, sopra capitali che soffrono decurtazione; ne' *conteggi*, che hanno luogo in sequela di transazione, che abbracci più partite, o che si riferisca a più conti, ed in tutti gli altri casi consimili.

Sulla coperta dei volumi si nota il titolo dell' amministrazione, quindi il conto, cui le giustificazioni appartengono, consecutivamente l' epoca che riguardano, e finalmente il numero che dà principio al volume, e quello che lo chiude. Quando le giustificazioni di un anno siano contenute in più volumi, saranno questi distinti coll' indicazione *Parte prima*, *Parte seconda ec.*

Le filze delle giustificazioni, costituendo per loro natura la guarentigia della contabilità, sono esclusivamente sotto la custodia del Ragioniere, il quale non può essere obbligato nè a consegnarle, nè a dislegarle per estrarne qualche documento, ciò che le renderebbe viziose e sospette. Qualunque cosa occorra di esibire anche in giudizio, che si contenga in det-

te filze, si estrae in copia, e si certifica dal Ragioniere medesimo, indicando la filza ed il numero in cui è collocato l' originale.

Qualunque difficoltà accada sull' atto come sopra certificato, si accede dalle parti interessate ed anche secondo i casi coll' assistenza del Notaro ad ispezionare l' originale, sempre però in maniera, che il volume non sia ammosso dall' ufficio, o almeno dagli occhi del Ragioniere nel modo stesso, che si pratica negli ufficj notarili per i protocolli degli atti pubblici alla loro custodia affidati.

CAPITOLO III.

OPERAZIONI COMUNI TANTO ALL' ATTIVO QUANTO AL PASSIVO

§. 1.

Sindacazione.

Uno degli attributi del Ragioniere è quello della sindacazione, quale incombenza è ancor più estesa di quello, che si dimostri nel senso comunemente inteso sotto questo vocabolo.

Essa non si limita all' esame materiale de' documenti e carte contabili, che devono servire di appoggio ai pagamenti, ma si estende a tutta la gestione morale dell' amministrazione, che è molto più interessante. Ed in fatti una delle sue principali attribuzioni si è l' esaminare, se i rami attivi danno un prodotto corrispondente alla loro forza naturale; se quelli passivi sono analoghi alla loro entità; se quelli, ove l' attivo deriva dal passivo e viceversa, conservano la loro giusta proporzione, e nel caso di qualunque sbilancio è dell' istituto del Ragioniere indagarne le cause sì permanenti, che precarie, e proporre quelle misure che siano atte a ripararvi. Sebbene tali siano le attribuzioni in questo genere, nulladimeno il caso attuale permette di limitare l' istruzione al modo di eseguire la sindacazione materiale de' conti e documenti.

Incominciando dal trattare del modo di sindacare i conti, che costituiscono l' introito, ossia la parte attiva dell' amministrazione, le indagini consistono:

1. Nell' osservare, che le partite tutte esprimano bene la causale della seguìta esigenza.

2. Che la somma corrisponda col titolo, al quale si riferisce.

3. Trattandosi di rendita determinata qualora l' esigenza si riferisca ad una scadenza, se quella si congiunga esattamente coll' altra antecedentemente incassata.

4. Ove le partite si riferiscono ad esigenze straordinarie e variabili, se stiano in piena relazione col contratto, od altro atto, da cui sono originate.

5. Se si tratta di rendite per loro natura incerte, in qual proporzione si conservino cogli anni precedenti, o con altri dati, che fruiscono di simili prodotti.

6. Qualora l'incasso riguardi prezzo di generi ed effetti venduti da quel medesimo che ne rende conto, se questo prezzo si trovi in corrispondenza e col rendiconto a generi, nel quale deve apparire la diminuzione della quantità, e col prezzo corrente in commercio.

7. Nel rivedere tutte le calcolazioni, che costituiscono l' importo delle partite.

8. Nell'esaminare che le cifre portate fuori in abaco corrispondano perfettamente con quanto è descritto in lettere nel contesto della partita.

9. Nel rincontrare tutte le somme, che costituiscono il totale del rendiconto, se sono esatte.

Passando a determinare le indagini per la sindacazione della parte, che riguarda l' esito, ossia della parte passiva dell' amministrazione, occorre premettere, che hanno luogo per questa tutte le operazioni di sopra prescritte per la sindacazione dell' introito, applicandole nel senso proprio all' esito; ed inoltre necessitano le altre seguenti, come appartenenti esclusivamente a questa seconda parte dell'amministrazione:

1. Se trattandosi di un rendiconto, le partite siano tutte appoggiate ai corrispondenti legittimi documenti, che giustificano i seguiti pagamenti.

2. Se i documenti stessi, quando non consistano in mandati tratti dal Proprietario o suo legittimo rappresentante, ma in ruoli, conti, o ricevute, siano muniti della primitiva approvazione, della tara, e dell' apprezzo emesso da persona autorizzata.

Qualunque rilievo emerga dal sindacato, deve avere il conveniente sfogo. Quando i rilievi inducono semplicemente a dubitare, si portano a cognizione della parte interessata, perchè somministri i necessarii schiarimenti prima di stabilire la rettificazione del conto.

Per tutti i rilievi, che apportando una indubitata correzione, come ancora per quelli che inducendo dubbiezza, non restassero regolarmente evasi dagli schiarimenti, lo sfogo deve darsi mediante l' analoga rettificazio-

3 *

ne del conto su cui emergono, e questa si eseguisce formando appendice al conto stesso con aggiungere o dedurre tutte quelle partite, che mediante l' esame sono state rilevate, determinando per tal modo le somme vere e reali.

Accadendo, che anche mediante gli schiarimenti non si abbia sufficiente certezza per ammettere o dedurre qualche partita, il Ragioniere non si avanza a giudicarne, ma si astiene di ammettere tutto ciò, che non è effettivamente regolare, e per ciò ritiene sospeso nel conto quanto potesse essere disputabile supplendo con opportuna annotazione. In tanto ne fa rapporto al Proprietario, o all' Amministratore, dalla di cui risoluzione dipende il richiamo ne' conti successivi, o l' abbandono delle partite sospese.

§. 2.

Riparti.

Potrebbe talvolta in una ristretta azienda risparmiarsi l' operazione dei riparti, ma il metodo, che potrebbe adottarsi in questo caso, non sarebbe economico. In una azienda vasta però tale operazione è indispensabile tanto pel giusto collocamento delle partite, quanto per la suddivisione del lavoro, onde renderlo eseguibile.

Il senso proprio della parola esprime bastantemente lo scopo dell' operazione; imperocchè con essa si ripartono le partite, che compongono un conto qualunque, nei diversi articoli cui riferisconsi, ossia si riuniscono sotto ciascun articolo quelle partite, che gli appartengono, e perciò si chiama propriamente riparto.

Questo si fa disponendo un foglio, o quinterno secondo il quantitativo delle partite, e più ancora, avendo riguardo al numero de' conti da aprirsi. Questo foglio, o quinterno deve essere intestato *Riparto* ex. gr. *dell' entrata di cassa dell' Esattore ec.*, e deve avere un margine a sinistra per notarvi la data, ed un altro a destra per l' esposizione delle cifre.

In questo foglio, o quinterno s' intesta il conto a ciascuna delle parti, che hanno versate somme nella cassa, e sotto ciascuna intestazione si riportano per ordine di data tutte le partite, che appartengono alla medesima.

Questa operazione si eseguisce così. Disposto che sia il riparto nel modo suddetto, si prende alla mano il conto da ripartirsi, ed osservato chi abbia versato la prima partita, se ne intesta il nome in riparto, e quin-

di vi si nota sostanzialmente la partita stessa. Proseguendo si osserva la partita seguente, e qualora riguardi altra persona, si lascia uno spazio presumibilmente sufficiente sotto la prima intestazione per notarvi tutte le partite, che potessero in seguito ritrovarsi alla medesima relative, e s' intesta altro conto notandovi la partita, che gli appartiene. Così si continua, riportando sotto i conti intestati tutte le partite, che di mano in mano appariscono nel conto da ripartirsi loro spettanti, ed intestando i nuovi conti per quelle, che ne presentano il bisogno.

In questa guisa si ottiene di aver concentrate sotto l' intestazione di un conto tutte le partite, che vi hanno relazione, e mediante la somma si conosce l' importo totale delle medesime appartenente a ciascun conto intestato.

Mediante poi un ristretto si ricapitolano tutti i conti come sopra intestati, portandovi i rispettivi totali affine di costituirne il totale generale. In prova che la ripartizione sia stata eseguita esattamente, il totale generale del riparto deve combinare a perfezione col totale presentato dal conto ripartito. Qualora le due somme non corrispondessero, essendo manifesto che qualche errore è occorso o nel conto o nel riparto, si deve procedere all' accurato appunto delle partite, contrassegnandole di mano in mano sull' una e sull' altra operazione, e quando non si trovi errore, che quadri colla differenza in modo, che eseguita la correzione si ottenga la somma eguale, si ricorre a ribattere le somme tanto del conto ripartito, quanto del riparto, fintanto che si ottenga pienamente l' intento.

Coll' operazione del riparto dunque si ottiene, che le partite sparse nel conto per ordine di data si hanno riunite sotto le diverse intestazioni cui appartengono, e da questo ne risultano due vantaggi:

1. Che con tanta maggior facilità possa eseguirsi la scritturazione, ossia ragguaglio del conto in scrittura, poichè in vece di effettuare ciò a partita per partita, si ottiene collo scritturare in una sola partita il totale di ciascun conto, riportandosi al riparto che ne presenta il dettaglio.

2. Che possa eseguirsi con facilità la sindacazione del conto ripartito, avendo per ordine di data tutte le partite, che appartengono ad un conto intestato, mentre a colpo d' occhio si rileva, se si congiungono i saldi, o se presentano altra difformità.

Quello che si è detto nell' ipotesi, che il riparto riguardi un conto di entrata di cassa, ha luogo egualmente in qualunque altro caso, sia che riguardi rendite, sia che si riferisca a spese.

Tale operazione però non è semplice o materiale, come apparisce a prima vista, che anzi preordinando la diramazione della scrittura si rende tale, che da un ben' inteso ripartimento dipendono i risultati più regolari della scrittura medesima. Fa pertanto di mestieri, che colui il quale ripartisce conosca bene per principii quali delle partite debbano ferire i conti personali, quali i conti speciali, quali i conti terzi ec. (*a*). Quindi che abbia pratica cognizione dell' azienda, cui il riparto si riferisce, per aver presente la diramazione de' conti che compongono la scrittura.

Formatasi chi deve ripartire una giusta idea dei conti da aprirsi, e stabilite le massime sul collocamento delle partite, è necessario che si attenga strettamente alle medesime, senza permettersi in progresso alcuna alterazione; poichè uno dei difetti sostanziali dei riparti può esser quello, che partite della medesima indole si trovino frazionate in più e diversi articoli. Nè quest' avvertenza si creda superflua, ritenendo che strano sia l'accadere la variazione del collocamento delle partite nel proseguire il riparto, che anzi con somma facilità avviene per due ragioni. La prima è quella, che molte partite sono di loro natura tali, che senza punto derogare alla regolarità possono essere collocate in un conto o in un altro; l' altra che presentandosi delle partite a principio con qualche oscurità, inducano in un' opinione, che per altre partite successive sviluppi la cosa in modo tutto diverso.

Le regole pertanto, colle quali si possa provvedere ai due casi, sono che chi fa il riparto, tenga nota delle partite suscettibili di doppia interpretazione, che in questa nota sia indicato il conto, in cui ha collocate le prime, ed in quello continui inalterabilmente a collocare tutte le altre. Quando poi per i successivi schiarimenti variassero d' aspetto sostanzialmente, allorchè ha determinato con sicurezza il nuovo conto da aprirsi, sopprima quello erroneamente aperto a principio, e trasporti il totale delle partite, che si trovasse avervi passate, a carico del conto nuovo, ove proseguirà a passare tutte le altre partite successive.

(*a*) Della definizione de' conti si tratterà nella Parte II. cap. IV.

Parte Seconda

TEORIE E METODI
PER LE SCRITTURE SEMPILCE E DOPPIA

Prima d'internarsi nello sviluppo di questa parte, che è senza dubbio la più sostanziale dell' opera, e per meglio soddisfare a quanto d'interessante essa presenta, sarà opportuno premettere la cognizione dell' indole dell' una e dell'altra scrittura, affinchè ognuno si formi una giusta idea dell'importanza dei metodi, che per l'esecuzione della scrittura doppia si richiedono.

CAPITOLO I.

DIVERSITA' SOSTANZIALE FRA LA SEMPLICE E LA DOPPIA SCRITTURA

§. 1.

Scopo della scrittura semplice.

La scrittura semplice è quella, che si restringe alla tenuta de' conti personali, cioè con quelle persone, che hanno interesse immediato coll' amministrazione, i quali conti si reggono per loro stessi senza conservare rapporto diretto con altri, da' quali vengono alimentati.

Per esempio una famiglia, un patrimonio, un banchiere, un negoziante possiede de' fondi, o è in relazione commerciale con altri, e dal Proprietario non si stima necessario di ritenere la scrittura doppia. Siccome è inevitabile la necessità di avere i conti aperti agli affittuarj, inquilini, e corrispondenti per conoscere la situazione de' medesimi in giornata, senza ricorrere ogni volta allo spoglio di tutta l' entrata ed uscita di cassa per rilevare i pagamenti, che hanno effettuati, o che hanno ricevuti; così vi si supplisce con un saldaconti in forma semplice. Lo stesso ammettiamo che si pratichi per i creditori della stessa famiglia, patrimonio,

banco, o negozio, a favore de' quali decorre qualche annuo peso o passività qualunque.

Il saldaconti istituito in forma semplice colle regole, che daremo in appresso, presenta la situazione del conto del debitore o creditore, soggetta però a due inevitabili eccezioni, cioè 1. al pericolo d' inesattezza per mancanza di riprova; 2. all' incertezza che il conto sia completo per la probabilità che possano rigurgitarvi partite da altri conti. Oltre a ciò una scrittura di tal fatta è assolutamente incapace di dimostrare lo stato dell' amministrazione sotto tutti gli altri suoi rapporti.

Il pericolo d' inesattezza è inevitabile, ove il conto non abbia riprova, e questa manca affatto nella scrittura semplice, poichè una partita per tanto opera in un conto, per quanto vi è stata materialmente notata; ma se sia occorso errore nel notarvela, il che accade frequentemente, ad onta della più scrupolosa diligenza non avvi modo d' avvedersene. Egualmente inevitabile e forse ancora maggiore è l' incertezza, che il conto sia completo, atteso che mediante la scritturazione di altri conti potrebbe quello che cade in osservazione rimanere alterato, per la ragione che non tutti i conti procedono esclusivamente dal movimento di cassa, che è quell'unico, che può servire d' appoggio e di guida ad un saldaconti in forma semplice, ma talvolta un conto somministra all' altro delle partite, che converrebbe scritturare in correlazione. Non potrebbesi ciò eseguire col mezzo della semplice scrittura, e perciò ne viene, che volendo sormontare questo difetto col dar luogo nel saldaconti all' apertura di tutti quei conti, che possono essere fra loro in corrispondenza, questa anche non volendo divenga scrittura doppia, o diversamente è inevitabile, che i conti debbano rimanere imperfetti.

Comunque voglia reputarsi più o meno utile la tenuta de' saldaconti in forma semplice, anche ad onta dell'erroneità e delle imperfezioni cui vanno per le addotte ragioni soggetti, sempre è certo, che l' unico scopo de' medesimi sia quello di aver sott' occhio la situazione de' conti personali ossia de' debitori e creditori, senza somministrare alcun lume sull' andamento e resultati dell' amministrazione in genere: cose tutte che rimangono per eccellenza eseguite col sistema della doppia scrittura.

Ma dalle stesse ragioni addotte per provare l' insufficienza della semplice scrittura emerge, essere la medesima sufficiente, quando la materia da trattarsi sia egualmente semplice.

È sufficiente in fatti per un Cassiere, un Ricevitore, un Pagatore, o altro Ministro della stessa indole, quando esso abbia bisogno di conoscere la situazione de' conti colle parti, che sono col suo ufficio in corrispondenza; imperciocchè possono in tal caso le due eccezioni svanire. Svanisce quella della incertezza dei conti, pel pericolo del rigurgito di partite, da altri conti indipendenti dalla cassa, quando interessi di vedere la situazione de' conti sotto l' unico rapporto appunto della cassa; come pure cessa il pericolo d' inesattezza, ove il registro o sia giornale di entrata od uscita di cassa presenti nel suo totale la riprova dei singoli conti, caricati in corrispondenza col medesimo, nel qual caso il giornale suddetto forma il doppio de' conti, e tiene luogo di riferimento.

§. 2.

Scopo della scrittura doppia.

Avanti di entrare in merito dello scopo della scrittura doppia, sarà opportuno dare la spiegazione del termine. Essendo immancabile, che ogni partita, la quale formi debito ad un conto, costituisca credito ad un altro, o in termini più generici, qualunque partita formi carico ad uno e discarico all' altro, si deve per conseguenza della stessa partita fare al tempo medesimo scritturazione tanto in *dare* del conto che ha ricevuto, quanto in *avere* di quello che ha dato, richiamando vicendevolmente la partita stessa. Da questa contemporanea e corrispondente operazione deriva, che la scrittura in tal guisa condotta abbia presa la denominazione di *scrittura doppia*, ossia a *partita doppia*, ossia a *doppio riferimento*, che per la sua certezza è reputata *legale*.

Premessa questa spiegazione, veniamo alla sostanza. Lo scopo della scrittura doppia è questo, che stabilito lo stato tanto attivo quanto passivo dell' amministrazione al suo principio, se è nascente, ovvero all' epoca in cui voglia darsi alla medesima forma regolare, distintamente nelle parti che lo costituiscono, cioè capitali stabili, mobili, semoventi ed azioni di qualsivoglia specie, venga aperto a ciascun articolo e nome di debitore o creditore il conto respettivo in relazione diretta dello stato, in guisa che i singoli conti presentino l' individuale attribuzione della somma risultante dallo stato in complesso. Che aperto il conto di cassa, vengano le partite, la di cui scritturazione ha luogo nel medesimo, riferite direttamen-

te ai conti personali de' debitori, da cui provengono, o de' creditori a cui sono state pagate, trovando per tal modo il preciso sfogo della cassa (*a*). Che ogni ramo, sia di rendita, sia di spesa, senta il dovuto carico o vantaggio, direttamente dai conti personali, giustificando così il debito o il credito dato ai medesimi (*b*), affinchè ognuno dei suddetti rami rappresenti al fine dell' anno il profitto o il peso recato all' amministrazione. Che da questi elementi venga formato il conto complessivo di tutti i rami di rendite e di spese, ossia attivi e passivi dell'amministrazione, denominato comunemente di *entrata* ed *uscita generale*, ove recapitolati i conti parziali, si dimostri il totale dell' una e dell'altra, e per conseguenza si conosca quale sia stata superiore, se l' entrata o l' uscita, così che l' amministrazione sia in avanzo o in deficienza. Che in fine riassunti tutti i capitali di qualunque specie, tutti gli effetti, tutti i nomi de' debitori, e creditori restati in essere al chiudere dell' esercizio, e paragonato questo stato con quello preesistente al principio dell' esercizio stesso, dimostri un miglioramento o un deterioramento precisamente eguale a quanto l' entrata generale avrà superato l' uscita o viceversa.

Mirabile si è, che a questi rigorósi termini di contabilità si riduce qualunque ramo di amministrazione dal più semplice al più complicato, non escluso qualsivoglia stabilimento di manifattura o d' industria, senza che s' incontri la menoma difficoltà. Basterà pertanto adottare le regole, che indicheremo in appresso, per vedere gli effetti dei principj generali, dappoichè colla scorta de' medesimi si disimpegna qualunque interesse con chiarezza pari alla sicurezza delle operazioni. Potrà tutto al più nel caso di molta complicazione sorgere il bisogno di un libro mastro apposito, e questo stabilito in perfetta correlazione col libro mastro generale, di cui daremo in appresso le regole, digerisce perfettamente la materia.

Non cade dubbio, che un' operazione siffatta possa reputarsi perfetta sotto tutti i rapporti, che si distinguono nel *fine* e nell' *esattezza*. Non lascia in fatti veruna imperfezione nel fine cui tende, perchè essendo suo scopo

(*a*) Per la chiarezza e per la semplicità del discorso si è supposto che i conti dei creditori siano caricati per il riferimento diretto colla cassa, quando può avvenire di caricarli col conto a *mandati*; la qual cosa però nulla altera la teoria, perchè in questo caso il conto a mandati sta in luogo della cassa.

(*b*) Dallo stesso desiderio di semplicità e di chiarezza deriva l' aver ritenuto che i conti di rendita e di spesa siano sempre caricati direttamente coi conti *personali*, mentre possono esserli ancora col mezzo della *cassa* e del *conto a mandati*; ma questo pure niente implica, perchè, sia la cassa, sia il conto a mandati, stanno sotto questo rapporto in rappresentanza dei conti personali.

quello di dimostrare l' andamento economico dell' amministrazione, a ciò corrisponde, quando tutela tutto il movimento dell' amministrazione stessa, e presenta ragionatamente tutti i rami, siano di rendita o di spesa, per il loro vero importare, e quindi dimostra con ragione eguale lo stato delle attività e passività di qualunque specie appartenenti alla medesima. Non lascia poi luogo a dubbiezza, quando basata la scrittura sul perno del debito e credito contemporaneo, non può dubitarsi dell' esistenza di una partita, quando è prodotta per conseguenza di un' altra, che ne forma l' antitesi, e quando il conto di fatto, cioè quello delle attività e passività restate superstiti al chiudere dell' esercizio, avvalora quello di diritto, mediante il quale è stata dimostrata l' entrata ed uscita generale, ossia (per esprimersi più propriamente) la rendita e la spesa verificata a profitto ed a carico dell' amministrazione.

Sono però necessarj molti requisiti, come di leggeri si apprenderà dall'importanza delle cose da svilupparsi, per disimpegnare con quella regolarità ed esattezza che si richiede tanto le incombenze in genere, quanto una scrittura a tale oggetto istituita, e ricavare da questa tutti i lumi possibili. A questo fine fa mestieri, che il Ragioniere sia dotato di una onestà somma, perchè non solo colla mancanza di scrupoloso sindacato, ma in moltissimi altri modi può pregiudicare all' amministrazione. Sono quindi necessarie delle cognizioni economiche, tanto perchè profittando dei lumi somministrati dalla scrittura, si possano suggerire delle misure capaci di portare al maggior profitto i rami attivi e le spese al più basso limite possibile col miglior successo, quanto per proporre i metodi amministrativi più spediti e scevri da circoli viziosi ed imbarazzanti. È poi indispensabile un giusto criterio, non disgiunto da cognizioni elementari di legge, primieramente per desumere la forza de' contratti e dei patti de' quali sono corredati; in secondo luogo per ben distinguere le partite, repetibili dai terzi o ai terzi dovute, dalle partite che costituiscono rendita o spesa a vantaggio e respettivamente a carico dell' amministrazione; in terzo luogo per attribuire giustamente ai diversi rami dell' amministrazione le partite, che loro convengono, perchè ognuno dimostri con verità i suoi risultati; e finalmente è necessaria molta esattezza per condurre con precisione le diverse operazioni.

§. 3.

Esame della denominazione della doppia scrittura.

Dopo avere genuinamente riferita la ristrettezza della scrittura semplice, ed al tempo stesso l' efficacia dell' altra chiamata doppia, sembra impossibile che questa ultima abbia i suoi contrarii. Eppure è così: molti e molti la sentono con repugnanza: altri giungono al punto di abborrirla.

Questa loro contrarietà per altro è perdonabile, ed eccone la ragione. Da tutti indistintamente ed in tutte le operazioni si predica la semplicità, la speditezza, e negli affari amministrativi, siccome comuni più o meno a tutti, sperimenta ognuno, che ove si giunga a confondere un affare, quanto meno la persona è versata in queste cognizioni, tanto più le costa fatica per svilupparlo; dunque con doppia forza grida ognuno, semplicità! semplicità!

In questo fervente desiderio di semplicità si presentano due modi per tenere la scrittura de' proprj interessi, l' uno chiamato *semplice*, e l' altro *doppio*. E chi non sceglierebbe il primo, il cui nome corrisponde appunto ai desiderj comuni, a fronte dell' altro di cui la sola denominazione indica l' opposto? Tutta dunque dalla denominazione deriva la contrarietà, la opposizione.

Vediamo però, se la denominazione è giusta o no, così che l' idea, che se ne concepisce dipendentemente dalla medesima, sia bene o mal fondata. Fingiamo un caso, e riteniamo pure con sicurezza, che, sebbene sotto varj aspetti, sono tutti similissimi. Un affittuario paga alla cassa mille scudi a conto del suo debito. Quale è l' impiego, che la così chiamata doppia scrittura fa di questa partita? La passa a debito nel conto di cassa, e contemporaneamente a credito nel conto dell' affittuario. La scrittura semplice, anzi la niuna scrittura, ma uno stracciafoglio di puro comodo non potrebbe evitare di passare la partita a debito della cassa, e quella stessa partita a credito del debitore, che la pagò; dunque tanto la doppia, quanto la semplice scrittura deve passare il medesimo numero di partite, e l'una e l' altra nello stesso modo.

Ma pure una diversità deve ritrovarsi nei due metodi, altrimenti sarebbero la stessa cosa; e la diversità consiste in questo. La scrittura semplice può ritenere tanti registri separati ed indipendenti l' uno dall' altro, come per esempio il registro di cassa, il saldaconti degli affittuarj, dei canonisti, degli appaltatori ec., i quali alimenta a vicenda. Questa cosa non

permette la doppia scrittura, essendo anzi basata sulla riunione di tutti i conti in un libro, o direttamente, o per mezzo di conti rappresentativi in guisa, che di tutti i rapporti dell' amministrazione se ne formi un corpo individuo, e mentre la partita si registra a debito di un conto, sia riportata contemporaneamente a credito dell' altro. Affinchè poi operino le partite stesse in diretta opposizione, è indeclinabilmente necessario, che il debito sia registrato alla parte sinistra, ed il credito alla parte destra, acciò si trovino sempre in bilancia, come ancora per la identità delle singole partite, in ciascuna delle medesime si deve notare la pagina, in cui è riferita, cioè a quella addebitata alla cassa si cita la pagina del conto del debitore cui è accreditata, e a quella accreditata al debitore la pagina del conto di cassa cui è stata addebitata.

Si dica dopo ciò, se la doppia scrittura diversifica dalla semplice per *duplicazione*, o per *regolarità* di operazioni? Per *duplicazione* di operazioni no certamente, perchè duplicazione non se ne commette alcuna, mentre una sola volta si girano le partite, tanto nella scrittura semplice, od in qualunque modo si ritenga una scrittura di puro comodo, quanto nella scrittura che chiamiamo doppia: l' unica diversità per tanto consiste nella *regolarità*; dunque la denominazione tanto di *scrittura doppia*, quanto a *doppio riferimento*, e molto più a *partita doppia*, è assolutamente falsa, e da questa falsa denominazione prendono origine tutte le contrarietà. Che se per lo contrario in vece di questo falso nome la scrittura di cui trattiamo si fosse per esempio chiamata *scrittura comprovata*, ne avrebbe chiunque concepita un' idea adequata, e senza esitanza la preferirebbe a qualunque altra, se altre ne potesse proporre. In questo frangente pertanto sarebbe molto utile all' interesse pubblico, come cosa dalla quale derivano tante divergenze, di adottare comunemente la denominazione, che abbiamo proposta, cioè quella di *scrittura comprovata* in vece dell' altra in uso di *scrittura doppia*.

CAPITOLO II.

METODI PER LA SCRITTURA SEMPLICE E PER CAVARNE I RISULTATI

§. 1.

Impianto e scritturazione de' saldaconti.

Dell' imperfezione di questo modo di scritturazione tenemmo in antecedenza proposito, ed emerge pienamente dal confronto che si è fatto trattando della doppia scrittura. Nulladimeno siccome questo sistema ancora da taluni si usa, e qualche scopo può avere, sarà opportuno di trattarne.

L' impianto de' saldaconti a semplice scritturazione permette soltanto i conti isolati, e senza alcuna correlazione frà loro. Per conseguenza ogni conto opera per se stesso.

Ogni conto deve incominciare dal nome e cognome della persona (*a*), cui si voglia tener conto aperto, quindi si continua coll'indicazione della causale del debito o credito, in fine viene richiamato il documento, che ne costituisce il titolo, e del quale, quando deriva da atto publico, può essere sufficiente di indicare la data ed il nome del Notaro, e quando l' atto sia privato, si riporterà il numero della filza, sotto cui è il documento stesso collocato.

Così impiantato il conto, si riporta sopra esso per prima partita il resto del debito o credito che esiste all' epoca dell' impianto. Nel primo caso la partita si scrittura alla sinistra, nel secondo alla destra. Nella scritturazione della medesima si enuncia la causale del debito o credito, e qualora trattisi di scadenze, deve notarsi fino a qual' epoca il resto suddetto si estende.

Riportati sopra il libro tutti i conti, che vi si vogliono annoverare, si continua la scritturazione de' conti stessi, addebitando le successive scadenze e somministrazioni qualunque, ed accreditando tutti i pagamenti, defalchi, e compensi in modo, che il conto presenti sempre la sua situazione.

(*a*) Sotto l'indicazione *di persona* s'intende qualunque stabilimento o corpo morale, che tenga luogo di persona.

Siccome però i conti a semplice scritturazione non possono avere alcun rapporto con altri conti, che formino ai medesimi censura, o come suol dirsi *controllo*, è sempre più necessario di dare un appoggio alle partite per loro stesse; e perciò nel passare la prima partita di debito o credito, che costituisce il resto anteriore all' impianto, dovrà indicarsi il libro antecedente d' onde è desunto, ovvero un conto, che formi la liquidazione da porsi in filza; nello scritturare le consecutive partite di debito o di credito per successive scadenze o somministrazioni, quando non discendano dal titolo indicato nell' impianto, è indispensabile di riportarsi al documento, che è necessario porsi in filza; e nel dare successivamente debito o credito al conto per pagamenti fatti o ricevuti in causa degl' interessi dal conto stesso risultanti, dovrà citarsi il giornale d' introito o d' esito, ovvero il rendiconto dell' uno o dell' altro ove la partita apparisce, apponendo sul medesimo giornale o rendiconto a margine della partita la cartolazione del saldaconti, ov' è stata la stessa partita ragguagliata.

Tutti i conti così intestati devono riportarsi sopra una *rubricella*, ossia *indice alfabetico*, che indicando il numero della pagina ove il conto esiste ne renda facile il reperimento.

Giacchè il metodo per se stesso è imperfetto, bisogna procurare, che resti evitata quella confusione che ne verrebbe, se in un medesimo saldaconti si comprendessero dei conti di diverse specie, e più ancora quando vi si amalgamassero quelli di loro natura diversi, cioè atti a costituire attività o passività. Perciò è indispensabile di aver divisi in un saldaconti gli affari attivi, ed in un altro i passivi; e quando l'entità lo comporti, è vantaggioso che vi siano due serie di saldaconti, una per tutti i rami attivi, e l' altra per li rami passivi.

Si è poi detto, esser bene che l' attivo ed il passivo sia impiantato in uno o più saldaconti distintamente, in quanto che è opportunissima una subalterna divisione tanto dell' uno, quanto dell' altro, allorchè i rami che lo compongono sono diversi. In fatti quando l'attivo fosse composto da rendita *di fondi urbani*, *di capitali civili*, *di fondi rustici*, *di negoziati*, *e speculazioni diverse*, recherebbe molta confusione, che tutti questi conti fossero cumulativamente ritenuti in un libro. Lo stesso dicasi per quelli riguardanti il passivo; ed è perciò molto utile, che ogni ramo, quando costituisca una certa entità, abbia l' apposito saldaconti, anche per comodo di ricavarne i risultati, come si esprimerà in appresso.

I conti poi, che riguardano i Cassieri, Ministri, Magazzinieri, ed altri, non possono considerarsi in questo caso come materia di saldaconti, perchè i registri, su cui siegue l'allibramento de' loro conti, costituiscono altrettanti giornali delle loro aziende.

§. 2.

Estrazione dei risultati dai semplici saldaconti.

Sarebbe troppo poco il contentarsi di avere, mediante questo metodo di scritturazione, la situazione dei conti in giornata di tutti i debitori e creditori dell' azienda, senza curarsi di ottenere alcun lume sull' andamento della medesima, cioè sulle rendite e spese dell' azienda stessa, che è lo scopo principale di tutte le operazioni del Computista, una volta che debbono servire di guida alle operazioni amministrative. Per servire a questo interessante scopo, mediante la redazione di appositi stati si supplisce in parte al difetto della semplice scritturazione.

Ritenendo, che non solo dell' attivo e del passivo si abbia un separato saldaconti, ma che ogni ramo sì dell' uno, che dell' altro abbia il suo apposito impianto, deve formarsi per cadaun ramo uno stato, che parta dalle rimanenze dell' anno precedente, porti il movimento di quello successivo, e stabilisca i residui allo spirare di questo ultimo.

Per dare di questa operazione una sufficiente spiegazione, sarà opportuno diffondersi ulteriormente, ed aggiungere che ogni stato deve avere per intestazione il ramo e l' epoça cui si riferisce, indicando ancora il saldaconti dal quale è desunto; quindi deve essere diviso in otto colonne, cioè: 1.ª per l' apposizione del numero d' ordine; 2.ª per esservi riportata la pagina del saldaconti, ove il conto si trova impiantato; 3.ª per notarvi il nome del debitore o creditore, e l' indicazione della causale del debito o credito respettivo; 4.ª suddivisa per riportarvi il debito residuale, o credito vigente al termine dell' anno precedente, o al principio dell' impianto; 5.ª suddivisa egualmente per notarvi le scadenze successive, siano in debito, siano in credito; 6.ª suddivisa pure per quante sono le casse o le persone, che possono aver riscosso o pagato per riportarvi tutte le esigenze o pagamenti respettivi; 7.ª anche suddivisa per farvi figurare i residui di debito o credito, che dai premessi dati derivano, al chiudere dell' esercizio cui lo stato si riferisce; 8.ª finalmente per apporvi le necessarie osservazioni, ove qualcuna delle partite ne abbisogni.

Nello spiegare il modo di formare gli stati si è usata l' alternativa di debito o credito, non solo per farsi carico che i medesimi possono servire ai diversi rami attivi o passivi, ma perchè anche nei rami attivi possono aver luogo delle risultanze di credito, e viceversa nei rami passivi risultanze di debito, per eccessività di pagamenti fatti o ricevuti, non meno che per altre partite, che possono anche straordinariamente giuocare nel conto.

Compilati per tal modo gli stati, *qualora l' impianto nelle due serie dei saldaconti abbracci tutti i rami dell' amministrazione*, ne vengono i seguenti vantaggi.

1. Si conosce l'importo delle rendite e dei pesi maturati nell' anno, ossia dell' attivo e passivo decorso a vantaggio e respettivamente a carico dell' amministrazione, il che può somministrare lume sull' andamento della medesima.

2. Mediante il confronto dei residui tanto in debito, quanto in credito, vigenti allo spirare dell' esercizio precedente, si giunge a conoscere, se i residui in complesso hanno migliorato o deteriorato.

3. Riunendo poi i totali delle colonne, ove sono riportate l' esigenze ed i pagamenti, si forma una controllerìa alla scritturazione de' saldaconti, quantunque eseguita in forma semplice; imperciocchè qualora, stante la riunione suddetta, si ottenga la stessa somma risultante dal giornale d'introito ed esito, o dai respettivi rendiconti (*a*), si ha una prova, che le partite sono state esattamente ragguagliate, ed egualmente raccolte nella formazione degli stati.

(*a*) Per ottenere l' intento bisogna che si verifichi il caso, che il giornale o il rendiconto contenga soltanto partite relative ai rami di rendite o di spese sopra indicate, perchè altrimenti converrebbe formare la separazione di tutto ciò, che fosse alle medesime estraneo.

CAPITOLO III.

COGNIZIONI PRELIMINARI DEL METODO DI SCRITTURAZIONE A PARTITA DOPPIA

§. 1.

Enumerazione dei diversi metodi, co' quali può effettuarsi la scritturazione.

Tre diversi metodi sogliono a vicenda praticarsi per eseguire la scritturazione.

1. Premessa la esposizione di tutte le partite scritturabili, col tenerne un registro chiamato *giornale*.

2. Mediante la formazione dei riparti.

3. Eseguendo la scritturazione direttamente sui documenti.

Tutti i sopraccennati metodi sono egualmente buoni e conducenti allo scopo, tanto che la scelta dipende piuttosto dalle circostanze, che militano nelle diverse amministrazioni, le quali rendono più a proposito un metodo, che l' altro, di quello che dall' amore di regolarità. È però d' avvertirsi che sebbene cada la scelta sul primo o sul terzo metodo, non per questo può assolutamente evitarsi il secondo, cioè quello dei riparti, i quali sono pressochè indispensabili, qualunque metodo voglia osservarsi; così che quando tratteremo della scritturazione sui riparti, come un metodo proprio de' medesimi, avremo in vista che voglia eseguirsi la scritturazione sopra i riparti stessi indipendentemente dal giornale, e che voglia ridursi a riparto quello, che potrebbe scritturarsi anche direttamente sulle giustificazioni, e questo in appresso verrà con più chiarezza sviluppato.

§. 2.

Metodo di scritturazione sull' appoggio del giornale.

Siccome non è mai accaduto in tutto ciò, che è stato premesso, di parlare fondatamente del giornale relativo alla scrittura, avendolo soltanto accennato nel cap. I. §. 1., sarà necessario ora di premettere le regole, che si usano nella formazione del medesimo.

Ogni libro mastro deve in questa ipotesi avere il suo giornale, il quale abbraccia la stessa durata, incomincia coll' impianto, e termina colla chiusura de' conti.

Il giornale è a foggia di registro distribuito con un primo margine per riportarvi la scritturazione, ed un secondo per apporvi il numero d'ordine delle partite; quindi il mezzo del foglio è destinato per la descrizione delle partite stesse, ed all' estremità si lascia la colonna per riportarvi le cifre.

Predisposto in tal guisa il libro, vi si riportano le partite tutte da scritturarsi, incominciando dallo stato che forma l' impianto, e proseguendo quindi per ordine di data colla registrazione delle altre partite, che formano il movimento dell' anno, si ultima con quelle, colle quali rimane chiusa la scritturazione del libro mastro.

La registrazione s' incomincia dall' indicare il conto, che deve aver debito della partita, dicendo ex. gr. *cassa deve a Tizio per tanti versati*, il che significa, che la cassa deve aver debito del pagamento fatto da Tizio, e che questi deve averne credito. Si prosiegue quindi, descrivendo le partite, ad indicare la causale del pagamento ed il registro subalterno o documento d' onde apparisce, distinguendo, che ove all' appoggio serva un registro, se ne indica il titolo e la pagina, e qualora occorra un documento, s' indica la filza ed il numero, sotto cui rimane il medesimo collocato.

Nei casi, in cui vadano a debito dello stesso conto diverse partite, che poi si diramino a credito di diversi altri, s' incomincia (seguendo lo stesso esempio) *cassa deve agli infrascritti per i seguenti versamenti*, e quindi in collettiva si riportano tutte le partite, che cadono sotto la stessa data, coll' indicazione *a*, che esprime doversi accreditare *a* tutti quelli, a di cui favore cantano le partite stesse. Quando poi più partite vadano a credito di un conto, conviene cambiare aspetto alle medesime dicendo, *i seguenti conti devono alla cassa*, per tener fermo il principio, che la registrazione della partita deve incominciare coll' indicazione del conto o conti che devono risentire il debito.

Ogni partita in tal guisa registrata forma un articolo, sia che ne comprenda una soltanto, ovvero che ne riunisca diverse in collettiva, e compita la registrazione di ognuno de' medesimi articoli si separa con linea orizzontale in modo, che l' uno non abbia correlazione coll' altro; avvertendo, che nella registrazione di varie partite sotto il medesimo articolo si ri-

porta la somma complessiva nell' intestazione, e quindi si sommano le partite descritte in collettiva fino a tanto che si ritrova il totale, e dopo ciò si chiude l' articolo.

Occorre pertanto alla compilazione del giornale di aver presenti tutti i registri subalterni, conti, ed altri documenti, che concorrer debbono alla formazione della scrittura, e di premettere un estratto per giorno, indicandovi quali articoli di ciascun elemento cadono sotto la medesima data, affinchè chi compila il giornale, coll' estratto anzidetto alla mano possa essere sicuro, che sotto ciascuna data si sono esaurite tutte le partite che vi cadevano.

Sull' appoggio del giornale si procede alla scritturazione in libro mastro, ove si riportano a debito e credito dei conti richiamati le partite, che vi si riferiscono, secondo le indicazioni di sopra enunciate. La scritturazione si eseguisce brevissimamente, riportandovi la sostanza, e richiamando l' articolo del giornale, ove la partita si trova con dettaglio registrata. Sul giornale poi si tira a livello della prima riga della partita una lineola a traverso, ove s' indicano le pagine del libro mastro in cui è stata la partita scritturata, notando sopra la lineola la pagina del conto, che ha risentito il debito, e al di sotto di essa la pagina indicante il conto, che ha ricevuto il credito.

Dal fin qui detto intorno al metodo di scritturazione col mezzo del giornale risulta chiaro, che il medesimo ha lo scopo di riunire per ordine di data in un registro tutto ciò, che servendo alla scritturazione si trova sparso in diversi libri subalterni, rendiconti, e documenti isolati, e nell' atto della riunione quello ancora di disporre la materia in modo, che manchi la semplice applicazione ai conti respettivi; laonde col giornale alla mano la scritturazione diviene un puro e semplice meccanismo. È però vero, che il metodo del giornale nessuna legalità aggiunge alle partite scritturabili, perchè le riporta nel modo stesso con cui sono state ritrovate sui libri, rendiconti, e documenti, dai quali sono state desunte.

Definito per tal modo il giornale, ne viene, che possa reputarsi utile nel senso della riunione delle partite, e gravoso nell' altro, che obbliga di tutto trascrivere indipendentemente dalla scritturazione che conviene poi farne in libro mastro, così che questo metodo è soggetto a delle considerazioni *pro* e *contra*. Può essere però utile, quando si tratti di dover eseguire una scrittura centrale che formi corollario a diversi libri mastri, per la ragione, che è molto bene inteso trovarsi tutto riunito e riportato per ordi-

ne di data in un solo registro ciò, che deve girare colla scrittura centrale, anche per la facilità dei rincontri che potessero abbisognare.

Non è mancato chi volesse ritrarre maggiori vantaggi dalla istituzione del giornale, e per riuscire nell' intento abbia divisato di renderlo bilanciante. Ne fu l' autore *Edoardo Tommaso Jones inglese*, ma è d' avvertirsi, che questa invenzione non partì dallo scopo di ridurre il giornale per se stesso più utile, imperocchè ove il giornale sia riferibile alla doppia scrittura, l'assunto di rendere bilanciante anche il giornale stesso non è che un consiglio di perfezione, che può definirsi ancora per una superfluità; ma fu piuttosto, perchè l' autore del giornale trovavasi ingolfato in sostenere la idoneità della scrittura semplice per soddisfare a tutte le viste amministrative, e siccome era bastantemente accorto per avvedersi, che non avrebbe potuto difenderla da tutte le imperfezioni, che sono state rimarcate al §. 1. di questo capitolo, così pensò di evadere almeno qualcuna delle eccezioni, supplendo coll' attribuire al giornale una delle prerogative essenziali del libro mastro; la qual invenzione per quanto sia commendevole, non fa che confermare l' imperfezione della semplice scrittura, una volta che si ammetta la necessità di un rimedio, che si crede ritrovare coll' istituzione del giornale bilanciante. Oltre di che osta molto all' adozione di questo sistema il riflesso, che, posta la necessità di ottenere dalla scrittura il bilancio, sembra male inteso che questo debba ricercarsi mediante un elemento separato, quale è il giornale, quando possa ottenersi direttamente ed immediatamente dalla scrittura medesima; quello poi che riduce il ritrovato al nulla si è, che qualunque sforzo produrrebbe soltanto il bilancio materiale, che è di piccolo vantaggio, come ci proponiamo di dimostrare al suo luogo.

Non sembra opportuno impegnarsi ad esporre la forma ed il sistema di questo giornale per non perdersi in disertazioni accademiche. Sarà utile soltanto di riportare il fatto dello stesso Jones in prova, che l'attribuire al giornale l' assunto di bilanciare sarebbe in genere male inteso, da poichè lo stesso per riuscirvi propone di riportare in fine sul giornale per via di appendice i profitti da una parte, e dall' altra i residui attivi che hanno risentito un incremento eguale ai profitti stessi. Il qual temperamento però confonde la causa cogli effetti, e fa che il giornale, destinato per istituto suo a preparare le materie per la scrittura, debba poi attendere da questa le notizie onde perfezionare se stesso.

Lo stesso viene a concludere *Andrea Bossi* nell' ésame che fa sul giornale di *Jones* (*a*), dicendo che non si può ottenere il giornale bilanciante, se non che mediante la duplicazione delle partite sul giornale medesimo affine di girarle nel doppio senso di debito e credito, e che quando questo provedimento si adottasse, mentre uno si proponesse di tenere la semplice scrittura, passerebbe a tenere scrittura doppia senza avvedersene.

Dato a ciascuna delle succennate riflessioni il peso che merita, ci sembra di poter concludere, che il bilancio di diritto non può ottenersi, che dalla scrittura ossia dal libro mastro, e non dal giornale, e che l' impegno di rendere il giornale stesso bilanciante, riportandovi in fine i risultati del libro mastro, primieramente confonde le istituzioni rispettive, perchè il giornale è istituito per somministrare gli elementi alla scrittura, non per riceverli da essa, secondariamente non semplifica le operazioni, il che nelle incombenze contabili è importantissimo, e non risparmia tempo, perchè il giornale non bilancerà giammai, se non bilancia la scrittura, che possa somministrargli esatti e veridici risultati, nè la scrittura mai bilancerà, se non è per se stessa bene impiantata, regolarmente girata, ed esattamente eseguita.

Ci pare però di poter ritrarre qualche vantaggio da questa discussione, proponendo di ridurre il giornale a tutta quella utilità conciliabile colla sua istituzione. Abbiamo già detto, che questo registro è dedicato a predisporre i materiali per somministrare gli elementi al libro mastro; così che scopo di questo si è solo di bene preordinare il movimento della scrittura, e per avere una prova dell' esattezza del movimento basta essere certi, che le partite predisposte bilancino materialmente e di fatto.

Per ottener l' intento proponiamo un giornale, formato con due colonne a sinistra, e due a destra, lasciando il centro del foglio per la descrizione della partita. Le due colonne a sinistra devono comunemente intitolarsi *Dare*, e quindi particolarmente una *a conti personali*, e l' altra *a conti speciali*, e le due a destra colle stesse particolari intestazioni, commutando soltanto l' *a* in *da*, e variando la intestazione comune in *Avere*. Così organizzato il giornale, ne viene, che la partita registrata nel centro possa essere rappresentata dalle cifre, tanto nella colonna, che dimostra l' addebitamento dato ai conti, quanto nell' altra dell' accredita-

(*a*) La contabilità mercantile italiana controllata dal giornale bilanciante — Milano 1810.

mento, qualunque sia la categoria dell'uno e dell' altro conto. In un pagamento per esempio fatto dalla cassa, che percuota direttamente una spesa (siccome si ritiene, che il conto di cassa debba annoverarsi frà quelli personali, e quelli di spesa frà gli speciali), la stessa cifra figurar deve nella seconda colonna a sinistra, e nella prima a destra. Ove poi il pagamento si riferisca ad altro conto personale, notar si deve tanto nella prima colonna a sinistra, quanto nella prima a destra, e questo metodo applicato alla registrazione di qualunque partita, comprese quelle, che vengono per conseguenza di scritturazione di precedenti partite, e quelle ancora medianti le quali si effettua la chiusura de' conti, porge il modo di avere in giornata il bilancio materiale del giornale. Sebbene per l' esatta definizione de' conti li presenteremo nel luogo già indicato distinti in sette categorie, pure nel caso attuale basta la distinzione in due sole, ritenendo come conti speciali quelli soltanto, che costituiscono rendite o spese, e riguardando tutti gli altri come conti personali, perchè sebbene non siano in realtà generalmente tali, ne rappresentano il carattere e la forza.

Assicurata così l' esattezza di questo registro, rimane d' accertarsi della scritturazione delle partite in libro mastro ai conti rispettivi. Questa potrà ottenersi con un diligente appunto, e con questo metodo potrà sostenersi, che mediante il giornale a doppio impiego delle partite si vengono a conseguire gli effetti del giornale bilanciante; ma il doppio impiego delle partite sarà sempre indeclinabile, una volta che ogni partita pagata, nell' atto che forma credito di cassa, costituisce debito della parte ricevente, e così in qualunque altro caso.

Se il metodo di scritturazione col giornale è soggetto alle considerazioni di sopra esposte, lo è sempre nel senso che debba disimpegnarsi una scrittura complicata, per la quale il giornale formi un intermediario frà i documenti o libri ausiliarj, ed il libro mastro. Cessano però le considerazioni stesse all' occasione, che il giornale possa servire di elemento diretto alla scritturazione, il che accaderebbe, quando dovesse tenersi scrittura di un' azienda semplice, come quella di cassa, della qual cosa abbiamo già ragionato trattando della scrittura semplice al cap. I. §. 1. di questa stessa Parte. In tal caso quel medesimo giornale di cassa, che abbiamo già spiegato alla Parte I. cap. I. §. 1., e cap. II. §. 1. della stessa Parte, potrebbe regolarmente servire come giornale di scrittura, sebbene scisso in due parti, trascrivendolo pure nella scrittura medesima, quando a

questa voglia assegnarsi il requisito di essere propriamente e materialmente doppia.

§. 3.

Metodo di scritturazione coi riparti.

Dicemmo già che il sistema de' riparti, essendo applicabile anche agli altri metodi di scritturazione col giornale e colle giustificazioni direttamente, qualora non si volesse permettere un dettaglio talvolta sommo ed ineseguibile, non può considerarsi come un metodo assoluto; ma siccome dei riparti stessi ora si usa per supplire alla necessità, ora per compendiare le scritture si forma un sistema proprio dei medesimi, così per determinare l'uso che può farsene in tutti i casi conviene fermarvisi e trattarne.

Ove si voglia col mezzo dei riparti ottenere la maggior brevità possibile della scritturazione, conviene ripartire tutti i rendiconti, liste ed ogni altro documento scritturabile. Il conto di cassa ancora ed il registro dei mandati, volendo, possono essere assoggettati al medesimo sistema.

Quei rendiconti o liste, che sogliono presentarsi alla Computisteria mensilmente o ad altre epoche determinate, si ripartiscono prima singolarmente, e quindi alla fine dell' anno si riassumono i singoli riparti mediante un riparto generale. Questo riparto generale deve comprendere tutti i titoli d' introito o di spesa, che sono contenuti nei riparti parziali, e sotto ciascun titolo basterà che sia riportato il mese o altro periodo, che riguarda il riparto parziale, ove apparisca la partita al medesimo titolo riferibile e la somma da tale riparto risultante, in guisa che, riunite sotto ciascun titolo le partite tutte che figurano nei suddetti riparti parziali, si avrà la somma complessiva che costituisce il titolo stesso.

Nei casi, in cui abbia luogo il riparto generale, nel primo foglio a guisa di frontespizio dopo l' intestazione si riporta l' elenco di tutti i conti parziali, già singolarmente ripartiti, colle rispettive somme, e si costituisce il totale. Nella pagina seguente incominciar deve il riparto, ossia l'intestazione dei titoli, che costituiscono l' operazione. In fine poi se ne forma la ricapitolazione di tutti i titoli, riportandovi le somme complessive di ciascuno, e questi ristretti devono presentare un totale, precisamente eguale a quello che risulta dall' elenco dei conti parziali da premettersi, come si è detto di sopra.

Qualora un rendiconto abbracciasse l' intero anno dal principio al fine, o sebbene comprendesse un dato periodo dell' anno, altro conto della medesima natura non si presentasse nell' anno stesso, il riparto allora dovrà esser unico, dappoichè in tanto è necessario il riparto generale, in quanto che il bisogno esige di riunire più riparti.

Volendo portare all' apice questo sistema, potrebbe estendersi ancora alla scritturazione dei mandati di pagamento, ed in tal caso conviene ripartire il registro de' mandati tratti colle stesse norme.

Ristretti i riparti di ogni genere in fine dell' anno, s' inseriscono nei medesimi i rendiconti o altri documenti, che ne formano l' oggetto, apponendo al riparto lo stesso numero di filza del documento, poichè il medesimo non è che il mezzo con cui il documento si rende scritturabile; ma in questo caso si deve avvertire, che tutti i conti o documenti soggetti ad un riparto occupino un solo numero di filza, altrimenti in luogo di riunirveli bisognerà contentarsi di richiamarli dando al riparto un numero suo proprio. Quando il riparto riguardi il registro de' mandati, o altro qualunque elemento, che non debba collocarsi in filza, allora soltanto non si verificherà il bisogno che nel medesimo si richiamino altri documenti di filza.

Sopra i riparti si eseguisce la scritturazione, portando al conto della persona o cassa, il di cui debito o credito si ripartisce, la partita indicante l' epoca, la somma complessiva, ed in genere la qualità delle partite contenute. In collettiva si riportano tutti i titoli con le loro denominazioni, indicanti i conti cui devono riferirsi, ed in ciascuno si nota la somma parziale. In margine del riparto si notano le pagine della seguìta scritturazione colle regole già assegnate.

Questo sistema giova moltissimo, 1.° a compendiare la scritturazione, perchè con una sola partita si passa a debito o credito di un conto quanto gli si riferisce in un anno, qualunque sia il numero delle partite in dettaglio che siano accadute: 2.° è proficuo per facilitare i risultati della scrittura, perchè ogni riparto, presentando l' esattezza del ramo che riguarda, esime la scrittura dal pericolo di molti errori, e rende sommamente più facile il rinvenimento di qualunque equivoco o differenza. Altronde non permette di rilevare dalla scrittura la situazione de' conti in giornata, una volta che tutto si predispone in corrente, ma la scritturazione materiale in libro mastro si effettua alla fine dell' anno: difetto però più apparente, che sostanziale, mentre colla riassunzione dei riparti e dei relati-

vi conti si ottengono con prontezza, ogni volta che occorrono, quelle nozioni che si vorrebbero dalla scrittura.

§. 4.

Metodo di scritturazione colle giustificazioni.

Anche senza il soccorso del giornale e dei riparti si può effettuare la scrittura, senza che la medesima perda punto della sua legalità e della sua sicurezza. Questo metodo però in un' amministrazione di qualche importanza prolungherebbe le operazioni materiali in un modo insoffribile, ed in ogni caso di ristrette ingerenze le moltiplicherebbe oltre il dovere; ma non ostante, siccome questo metodo pure può praticarsi, fa mestieri trattarlo positivamente.

Quando dunque voglia procedersi alla scritturazione sull' appoggio de' documenti immediatamente, si prende alla mano il rendiconto, lista, o conto qualunque scritturabile, portando l' intero importo a debito o credito del conto cui appartiene secondo l' indole del documento da scritturarsi, e quindi in collettiva si notano sostanzialmente tutte le partite, qualora esse si riferiscano a diversi conti. Dopo di ciò si dà riferta alle partite della collettiva, notandole a debito o credito nei conti a' quali appartengono.

La prolissità di questo metodo, in confronto di quello dei riparti, consiste nel dovere di ogni singola partita, che è compresa in un conto scritturabile, farne oggetto di scritturazione, e per conseguenza moltiplicare le operazioni per quante sono le partite; quando all' opposto mediante il riparto tutte le partite, che si riferiscono al medesimo oggetto, costituiscono, qualunque ne sia il numero, un solo articolo di scritturazione.

CAPITOLO IV.

DEFINIZIONE E METODI PER LA SCRITTURA DOPPIA IN GENERE

§. 1.

Definizione del dare e dell' avere.

Il ritrovato della doppia scrittura è senza dubbio una delle belle opere dell' ingegno umano, ed ognuno che la conosca, o che si ponga ad esaminarla filosoficamente, ne converrà senza esitanza. Il primo autore non ci è noto ad onta delle molte ricerche da noi fatte, e per conseguenza il ceto amministrativo non sà a chi tributarne gli elogj. Ci persuadiamo, che un primo autore assoluto non siavi realmente stato, ma che dal raffinamento de' metodi parziali e dallo sviluppo delle diverse parti siasi prodotto un insieme, che nell' attuale sua pienezza forma un' istituzione completa, così che il merito dell' invenzione potrebbe essere fortemente conteso.

Ridotta questa istituzione perfetta, e basata sopra inconcusse teorie agisce mirabilmente, provedendo ai tre importanti oggetti della *riproduzione*, della *circolazione*, e della *consumazione*, e col suo meccanismo pone d' accordo tre dati, cioè la *base*, ossia lo stato o la sostanza patrimoniale, il *movimento*, ossia la fluttuazione cui l' amministrazione è di continuo soggetta, ed il *risultato*, ossia lo stato o la sostanza, che allo stringere de' conti risulta in essere. Stimiamo perciò pregio dell' opera spiegare prima gli assunti, che disimpegna, quindi il principio con cui si esercita.

Conserva questa lo stato esatto di tutte le attività e passività, relative all' amministrazione, che la scrittura ha per oggetto, formando così la *prima base*. Col successivo movimento, mentre costituisce la rendita, fa sorgere il debitore che deve rappresentarla, e sgravando il medesimo dei pagamenti che per tal causa eseguisce, ne carica direttamente la cassa che li ricevette, così che conserva in istretto rapporto la *rendita*, la *cassa*, ed il *debitore*; quindi nell' atto che costituisce il carico delle passività, fa scaturire il creditore cui sono dovute, ed accreditando alla cassa i pagamenti, che effettua in estinzione delle passività stesse, ammortizza il creditore, ed ecco connessa la *spesa*, la *cassa*, ed il *creditore*. Allorchè accada la circo-

stanza di acquisto o alienazione de' capitali attivi, non che di creazione o dimissione di capitali passivi, tanto se ciò apporti incasso o sborso di denaro, qualora se ne paghi o se ne riceva il prezzo in contante, quanto se venga con questo estinto qualche debitore o creditore, ove il capitale si ottenga o si ceda in dimissione di un debito o di un credito, riferendo giustamente le partite dal capitale, che sorge o si estingue, alla cassa o alla parte che lo ha ricevuto o ceduto, si conserva perfettamente in bilancia lo *stato de' capitali*, la *cassa*, e lo *stato de' debitori e creditori*: lo stesso debbesi intendere relativo anche al caso di acquisto e di vendita di generi, ed effetti di qualunque specie. Dando sfogo per l'altra parte al debito e credito costituito alle parti, in ragione di decorrenza di rendita o pesi, forma i conti di tutti i rami, e desume dal complesso quale sia il risultato dell' amministrazione, cioè se in avanzo o in deficienza, ossia in eccesso o in mancanza di rendite, e così vicendevolmente giustifica il *debito* e *credito* costituito alle parti, e le *rendite e pesi* assegnati all'amministrazione. In fine riunendo le superstiti attività e passività in distinte categorie di capitali dell' una e dell' altra specie, e di nomi di debitori e creditori, presenta la situazione dell' amministrazione al chiudere dell' esercizio: situazione, che trova la sua precisa ragione ponendovi a confronto quella, in cui l' amministrazione stessa si ritrovava al *fine dell' esercizio antecedente*, avuto a calcolo il miglioramento o la deteriorazione accaduta per eccesso di rendite o di spese nell' *ultimo esercizio*, collimando così li tre dati sovraenunciati (*a*).

Ora passiamo a trattare del principio. Per quanto si voglia descrivere con precisione operazione siffatta, con difficoltà se ne rappresenta il pregio in tutta l' estensione, perchè infiniti sono i casi astrusissimi, che lungo sarebbe il narrare, ma a tutti la medesima co' suoi inalterabili principj provede, ed ogni cosa riduce alle cognizioni sopra esposte, talmente che può chiamarsi la sicura ed infallibile guida delle amministrazioni. Si esercita questa sotto un principio costante, quale è quello, che mentre la partita figura a

(*a*) Si è descritta la concatenazione delle operazioni sotto un' ipotesi semplice in modo, che potrebbe temersi che rimanesse qualche vuoto, ove le rendite non derivassero da fondi certi, ed i pesi non scaturissero da passività determinate; ma derivino pure le rendite non che da fondi, ma da dazj o tasse certe ed incerte, e dai profitti di qualunque negoziato, come pure i pesi scaturiscano ancora da qualunque spesa di pubblica amministrazione, che abbracci il mantenimento di qualunque azienda, altra variazione non porta, che nel modo, e nei termini, al quale effetto daremo in seguito le norme opportune.

debito di un conto, va immediatamente a credito dell' altro che gli forma contrapposizione. Per esempio introitando la cassa qualche somma da un debitore, mentre che si addebita la cassa, si accredita colui che l' ha pagata, e viceversa pagando la medesima ad un creditore, mentre si addebita a colui che l' ha esatta, si accredita alla cassa (*a*). Conservando così rigorosamente il rapporto intimo de' conti, li muove in ragion diretta fra l' uno e l' altro; ed è perciò, che quando il movimento sia poggiato sopra documenti legittimi, e venga eseguito nel modo di sopra espresso, la situazione de' medesimi è pienamente legale. Questo principio è quello, che s' intende comunemente sotto la denominazione di *dare* ed *avere*.

Da tutto quello, che si è detto, si apprende, che la denominazione di *dare* ed *avere* è un modo di esprimersi, che significa dar *debito* o *credito*, ossia *caricare* o *discaricare* un conto, cui secondo i principj esposti convenga l' uno o l' altro. Con questa spiegazione rimane chiarita qualunque dubbiezza potesse ingerire il senso letterale delle parole *dare* ed *avere*, perchè non tutte le volte l' operazione reca un' obbligazione *di dare* o un diritto *di avere*, specialmente quando si tratta di costituire de' conti speciali, cioè di formare un conto di pesi o di rendite, nei quali casi addebitando il primo, o accreditando il secondo, non ne viene, che abbia l' uno l' obbligo di pagare, l' altro il diritto d' incassare, ma sono dedicati a rappresentare verso l' amministrazione il cumulo delle rendite e dei pesi decorsi a profitto e carico suo, che stanno in questo caso in luogo dei debitori e dei creditori.

§. 2.

Definizione de' conti che costituiscono la scrittura.

Si potrebbero restringere a tre specie i conti, che costituiscono la scrittura, cioè *personali = speciali = preparatorj*; ma siccome riguardata la cosa sotto altro aspetto, i conti che formano impianto, e quelli che operano la chiusura della scrittura hanno un carattere loro proprio, mentre possono partecipare tanto de' primi, che dei secondi sovraenunciati; i conti puranco dei Cassieri, Magazzinieri, ed altri simili Ministri, che possono ca-

(*a*) Per chiarezza dell' esempio si è esposto il caso di un introito o pagamento fatto dalla cassa, come il più ovvio ed intelligibile, ma lo stesso principio milita per qualunque altro caso.

ratterizzarsi per conti personali, hanno bisogno di essere distinti, e riguardati quali conti centrali; ed in fine è altresì necessario di fare distinzione dei conti terzi, che servono al collocamento di partite, cui non si potrebbe altronde dare sfogo, così per conseguenza ne avviene, che unendovi li medesimi, divengono le specie *sette*, cioè:

1.ª *Conti fondamentali ossiano d' impianto*, co' quali viene aperta la scrittura.

2.ª *Conti centrali*, dai quali viene animata la principal diramazione della scrittura.

3.ª *Conti personali*, con cui si tiene conto a tutte le parti interessate coll' amministrazione.

4.ª *Conti preparatorj o transitorj*, praticati per sviluppare le partite miste o indigeste, affine di riferirle con buona intelligenza ai conti, cui secondo l' indole propria appartengono.

5.ª *Conti terzi*, i quali occorrono all' evenienza di dover scritturare delle partite da conti centrali, o da altri, che non quadrerebbero al conto cui si riferiscono, e che per ciò inducono la necessità di passare un' altra partita, che non potendo alterare i rapporti de' due conti in corrispondenza, deve riferirsi ad un terzo conto, che ne rappresenti il debito o il credito.

6.ª *Conti speciali*, che sono destinati a raccogliere tutte le partite d' una medesima specie per costituirne un totale di rendite o pesi.

7.ª *Conti finali*, ossiano di *chiusura* della scrittura, col di cui mezzo si riuniscono tutti i conti di rendite e di spese, si desumono gli avanzi o disavanzi annuali, e si costituisce lo stato delle rimanenze, che avuti a calcolo gli avanzi o i disavanzi verificati nel periodo abbracciato dalla scrittura, deve perfettamente collimare collo stato d' impianto.

Potrebbe dirsi, che le sette specie de' conti qui annoverate non comprendono il conto di acquisti ed alienazioni, che necessita tenere in scrittura, allorquando nel medesimo libro mastro corrente si ritenga il conto dei capitali stabili. Ma siccome questo conto è veramente singolare, ed i suoi rapporti non sono ad altri comuni, può ritenersi come appendice ai conti fondamentali, perchè tale è relativamente allo stato d' impianto, e verrà opportunamente sviluppato, allorquando si tratterà della scrittura de' capitali, e dei diversi modi di ritenerla.

Dopo questa definizione sarà opportuno di spiegare con più dettaglio le attribuzioni di ciascuna specie de' conti sovra indicati, e di additare il modo col quale debbono esercitarsi.

I.

Conti fondamentali.

La scrittura si apre mediante uno stato (che secondo i casi che caderanno in considerazione a suo luogo sarà combinato in uno o più conti) che abbracci tutto ciò, che costituisce l' asse amministrato, sia in attivo, sia in passivo. Questo stato ed i conti in corrispondenza col medesimo costituiscono l' impianto.

Quando la scrittura che va ad aprirsi sia di nuova istituzione, lo stato si forma mediante lo spoglio dei registri, stracciafogli, o posizioni, ove siansi tenuti precedentemente notati gli affari; ma allorchè la scrittura d'aprirsi formi prosecuzione di altra precedentemente tenuta in regola, allora lo stato d' impianto si forma trasportando fedelmente quello, che servì di chiusura alla scrittura precedente.

La denominazione di conti fondamentali non fa variare l' intrinseca natura di quelli conti, che costituiscono l' impianto.

I I.

Conti centrali.

La stessa denominazione addimostra, che da tali conti viene animato il movimento della scrittura, e sono quelli di cassa, de' mandati tratti, di magazzeni ec. i quali sebbene si ritengano appartenere anche alla classe dei personali, a motivo che l' una e gli altri vengono a qualcuno affidati, e perciò riguardano l' interesse individuale, pur tuttavia operando essi in scrittura come centro a tutti quei conti che vi si riferiscono, senza perdere la loro qualità, è bene inteso distinguerli colla denominazione di conti centrali.

Questa specie di conti abbraccia tutto il movimento diretto dell' amministrazione, da cui per effetto dell' addebitamento o accreditamento respettivo si preparano gli elementi, affine di conoscere la posizione de' conti con tutte le parti interessate, e desumerne la rendita e la spesa.

Disimpegnato questo assunto cioè il movimento, li conti di cui trattiamo rientrano nel loro proprio carattere, e per tutti gli effetti comprensivamente al bilancio, figurano nella categoria dei personali la quale non hanno mai abbandonata.

I I I.

Conti personali.

Dalla parola discende chiara l'idea della specie di questi conti. Dessi sono quelli, che riguardano tutte le parti interessate coll' amministrazione, e comprendono ancora i capitali, che sotto questo rapporto rappresentano tanti debitori o creditori pel prezzo respettivo.

La detta specie di conti, oltre l'interessante scopo di conservare i rapporti colle parti interessate, forma il controllo della cassa e della scrittura, dovendo alla formazione del bilancio render ragione corrispondente fra i nomi dei debitori e creditori restati in essere, ed i resultati dei conti speciali, cioè delle rendite e delle spese. Scaturiscono essi dallo stato d' impianto, dai conti centrali, e dai contratti.

I V.

Conti preparatorj.

Molte volte accade, che si presentino delle partite involute in modo, che non possano passarsi direttamente dal conto da cui sortono a quello cui si riferiscono, sia perchè riguardano simultaneamente conti personali e speciali, sia perchè anche nella medesima specie riguardino conti diversi. In tali casi conviene riferire le partite provisoriamente ad un apposito conto, per quindi, riunite che siano col mezzo di contrapposizione, saldare il conto aperto per la circostanza, e contrapposte le partite secondo l' indole e competenza loro, riferirle ai conti, che giustamente riguardano: quali conti a tale uso istituiti chiamansi preparatorj o transitorj.

I conti di questa specie possono talvolta restare anche accesi al chiudere di un esercizio, quando conservino partite, i di cui risultati devono riverberare sugli esercizj futuri, ovvero interessino soltanto conti personali, perchè nessun disappunto ne deriva dal figurare un' attività o una passività piuttosto sotto un aspetto che sotto un altro, ed in questo caso il risultato dei medesimi si riporta in bilancio fra le attività o passività che rappresentano, notandoli sotto la loro generica intestazione.

V.

Conti terzi.

Sebbene non tanto frequentemente, ma pure avviene, che specialmente dai conti centrali scaturiscano delle partite, le quali riferite ai conti in correlazione non corrispondano le cifre colle espressioni. Accade per esempio, che la cassa accusi il ricevimento di una somma per una data scadenza, e questa somma sia maggiore o minore del giusto, ovvero che dal conto in correlazione apparisca insoluta qualche altra scadenza precedente, o già pagata antecedentemente quella, che nel momento cade sotto scritturazione; ed in questi e simili casi dovendosi ragguagliare la partita secondo che apparisce dal conto di cassa, bisogna avvertire che non ne avvenga un difetto all' altro conto.

In questo frangente occorre un provedimento, mercè il quale la partita venga ragguagliata senza alterazione, il conto cui si riferisce non contragga difetto, ed il divario vada a costituire un altro conto, per cui propriamente gli appartiene il nome di *conto terzo*, da potersi poi regolarmente sfogare o sulla cassa, qualora il divario fosse alla medesima imputabile, o sul conto in correlazione, nel caso che il difetto si verificasse nel medesimo: qual conto si fa nascere addebitando o accreditando al conto in correlazione la partita di divario, affinchè quadri sotto tutti i rapporti, riferendola a debito o credito del conto terzo, da aprirsi con espressioni confacenti al caso.

Questa specie di conti può talvolta rimanere sospesa nella chiusura di un esercizio, allorquando non abbiansi gli estremi perfetti, per poterne far scrittura nei due conti di sopra enunciati, per cui debba ciò attendersi dal futuro anno.

V I.

Conti speciali.

In questo caso ancora la parola spiega sufficientemente l' indole de' conti, poichè questi sono destinati a raccorre tutte le partite di una medesima specie, le quali tendono a dimostrare i resultati dell' amministrazione.

E per darne un' idea più chiara sarà opportuno spiegare, che sotto la denominazione di *conti speciali* s' intendono quelli, con cui si raccolgono

tutte le rendite o le spese della medesima specie, come per esempio le rendite per *pigioni di case*, per *affitti di beni rustici*, per *frutti di censi*, per *canoni*, per *il prodotto di un dazio ec.*; ovvero le spese per titoli simili passivi, o altri *pesi e passività di qualunque specie.*

Da quanto si è esposto deriva naturalmente, che simili conti non si costituiscono come primordiali della scrittura, il che si verifica ne' *conti personali*, ma come conseguenti, giacchè derivano appunto dai conti personali, e qualche volta dalle altre due specie, cioè *centrali* e *preparatorj.*

A meglio sviluppare la materia gioverà spiegare il modo, con cui questa specie di conti si costituisce. Secondo le regole più rigorose ciascuna partita, che scaturisce dal conto di cassa, sia in debito sia in credito, dovrebbe riferirsi al conto della parte che ha ricevuto o pagato, e quindi dando al conto della parte stessa debito o credito del titolo, pel quale il pagamento o l' incasso ha avuto luogo, dovrebbe formarsi il conto della rendita o della spesa; perciò seguendo strettamente le regole si dà luogo primieramente al movimento de' *conti personali*, e quindi si desumono da essi i *conti speciali.* Siccome però talvolta accade, che figuri un incasso o un pagamento, il quale formi il pieno della partita, e non derivi da persona che abbia conto aperto coll' amministrazione, ma che la partita non abbia progressività, così invece di aprire il *conto personale*, il quale resterebbe immediatamente saldato colla partita da contrapporglisi per trasportarne l' importo al *conto speciale*, si passa per brevità dalla cassa al *conto speciale* direttamente.

V I I.

Conti finali.

Colla stessa formalità, con la quale è stata impiantata una scrittura in libro mastro, deve chiudersi, o allorchè cessi l' anno di amministrazione che il libro riguarda, ovvero quando il libro stesso siasi riempito per aprirne un altro consecutivo.

Qualunque delle due ragioni concorra alla chiusura del libro mastro, debbono primieramente saldarsi i conti di entrata ed uscita generale di ogni anno, riferendone i resultati al conto di *avanzi* o *disavanzi*, che nel suo complesso deve rappresentare l' alterazione, sia in aumento, sia in decremento, che l' amministrazione ha sofferto negli anni che restano dal libro stesso abbracciati. Quindi si pareggiano tutti i conti de' capitali attivi e

passivi, e quelli de' nomi de' debitori e creditori, costituendone a parte inversa altrettanti stati di quelli formati per l' impianto.

Il risultato di questi stati presenta tutto ciò, che ha in essere l' amministrazione alla chiusura del libro mastro, e questo in essere deve perfettamente quadrare con quello esistente all' epoca dell' impianto, avuti a calcolo gli avanzi o disavanzi verificatisi negli anni decorsi fra l' impianto e la chiusura. Perchè ciò risulti regolarmente, si apre in fine del libro mastro un conto intestato = *bilancio del presente libro mastro* =, ove si pone a credito l' importo netto dello stato d' impianto, al quale si unisce l' ammontare totale degli avanzi conseguiti nell' intervallo, che ne hanno aumentato l' importo, ed a contrapposizione si fa figurare il risultato netto delle attività che apparisce dallo stato di chiusura, quale deve perfettamente equivalere alle due partite sovrindicate.

Per semplicità si è esposto il caso, che tanto lo stato d' impianto, quanto quello di chiusura presentino attività, come pure che l' amministrazione abbia conseguiti degli avanzi, ma se in qualunque dei tre elementi si verificasse l' opposto, basterà dare diverso collocamento alle partite per lo scopo del bilancio, acciò questo si ottenga colla medesima perfezione.

§. 3.

Metodo per l' impianto della scrittura.

L' impianto si effettua incominciando dal primo foglio del libro mastro, abile a presentare il conto aperto, cioè il foglio intero per notarvi debito e credito.

In fronte del foglio si nota l' anno, sotto cui nasce l' impianto, ripetendolo nelle due facciate, quindi s' intesta il conto colla denominazione = *stato attivo e passivo, o delle attività e passività in essere al primo gennajo dell' anno* = . . . (*a*), e s' intraprende poi la descrizione delle partite. Queste, per quanto costituiscono l' attivo, si collocano nella parte del foglio, che si presenta alla *destra* di colui che scrive, perchè si possano riferire alla *sinistra* nel conto particolare che deve rimanere dalle me-

(*a*) Non è necessario che l' impianto siegua sempre il primo gennajo: anzi quando trattasi d' impianto nuovo, può aver principio in qualunque epoca le circostanze esigano una regolare scrittura, ed allora si nota quel giorno, in cui l' impianto ha luogo.

desime caricato. Le partite, che formano il passivo, si collocano e si riferiscono a parte inversa.

Perchè l' impianto sia regolare anche nella forma, debbono le partite classificarsi, cioè riunire tutti i capitali stabili, quelli civili, i nomi dei debitori, e qualunque altra specie di cose. Ciò operato, si passano per esempio primieramente i capitali stabili, portandone in somma maggiore l' importo totale, e quindi in collettiva si descrivono tutti gli articoli colla loro respettiva valuta. Esaurita così una categoria, si passa alle altre fino al termine.

Qualora l' intestazione si effettui denominandola = *stato attivo e passivo* =, ne discende che nel medesimo stato si debbano descrivere tutte le partite tanto dell' una, quanto dell' altra specie, collocando le attive dalla parte destra, come si è detto di sopra, e le passive dalla sinistra, ed il loro collocamento sarà giusto tanto in ordine al riferimento, quanto all' effetto. Riguardo al riferimento viene in fatti regolare, perchè passando le partite attive, che sono descritte a destra dello stato, cioè al luogo che appartiene all' *avere* ossia al *credito*, nei conti respettivi dalla parte opposta, cioè a sinistra che appartiene al *dare* ossia al *debito*, restano i conti stessi caricati di quelle partite, che loro convengono, come infatti esser deve, perchè le attività dell' amministrazione sono altrettanti debiti delle parti interessate verso la medesima, o di quei conti, che sotto qualsivoglia aspetto le rappresentano: lo stesso operando in senso inverso relativamente alle passività, vengono con eguale regolarità costituiti i conti de' creditori. Regolare pure è l' effetto dello stato così impiantato, perchè presenta ad un colpo d' occhio l' importo totale dell' attivo e del passivo esistente all' epoca dell' impianto, e l' eccedenza dell' uno o dell' altro facilmente si desume col detrarre la parte minore dalla maggiore.

È però da riflettersi, che molte volte accade in progresso della scrittura, di dover riferire qualche partita allo stato d' impianto a detrazione delle medesime partite impiantate. Siccome però nella scrittura doppia non sono per regola elementare giammai permesse le sottrazioni, diviene indispensabile il passare le partite stesse dalla parte del conto opposta a quella, ove le partite che vogliono diminuirsi o escludersi si trovano descritte, passando cioè le partite, colle quali voglia diminuirsi l' attivo, dalla parte destinata al passivo, e quelle, mediante le quali si abbia a diminuire il passivo, dalla parte dell' attivo, lo che, mercè l' imputazione dell' una all' altra, opera efficacemente la detrazione che si desidera.

Sebbene così operando si conservi esattamente tanto la forma, quanto la sostanza dell' impianto, è però indubitato, che si perda in qualche parte la chiarezza. Questo inconveniente è certo, quando alle partite costituenti l' attivo reale si riuniscano le altre, che in tanto sono collocate in rappresentanza dell' attivo, in quanto che operano detrazione al passivo, e così a quelle che costituiscono il passivo si faccia seguito colle partite, che hanno per iscopo la minorazione dell' attivo. Imperciocchè quanto è incontrastabile, rimanere la sostanza illesa per la ragione, che dibattendo la somma totale delle partite, descritte nella parte destinata a rappresentare il passivo, da quella che apparisce dalla parte che ha per oggetto l' attivo, e così viceversa, ne viene sempre la cognizione della vera e precisa esuberanza dell' una sull' altra, altrettanto è indubitato, non conservarsi così chiaro l' importo dell' attivo e del passivo, quando alle partite reali si riuniscono le altre, che operano deduzione a quelle contrapposte.

Queste considerazioni, che acquistano tanto maggior forza, quanto più lo stato d' impianto sia voluminoso, perchè più facile può essere il caso di riferire delle partite a diminuzione del medesimo, persuadono ad impiantare separatamente lo stato attivo da quello passivo, e così operando, si conserva ancora la chiarezza, avvegnachè le imputazioni, che occorressero di fare sopra uno stato, si effettuano direttamente sul medesimo, senza che si confondano colle partite che appartengono all' altro stato.

Tale separazione si eseguisce senza alcuna variazione di metodo se non che nei modi. Analogamente a ciò invece d' intestare il conto = *stato attivo* e *passivo* = si limita allo *stato attivo*, descrivendo dalla parte destra le partite costituenti attività. Quindi dopo esaurite le medesime s' intesta nella pagina seguente lo stato *passivo*, ove alla parte sinistra si descrivono tutte quelle che costituiscono passività.

Presentandosi poi vie più voluminoso lo stato d' impianto, cresce maggiormente la necessità di dover tener meglio distinti e separati i conti principali di esso, onde non solo l' attivo si distingua dal passivo, ma le diverse specie dell' uno e dell' altro si conoscano isolatamente. Così qualunque correzione accada nel decorso del tempo, procederà senza meno al suo luogo, e presenterà altresì quella chiarezza che è cotanto necessaria.

In tal caso adunque, conservando sempre il metodo già enunciato di sopra, l' impianto viene costituito, in vece che da uno o da due soli conti ossia stati soprammenzionati, da quattro principali tavole intestate, come

segue, la prima = *stato dei capitali attivi* =, dalla parte destra del qual conto si devono descrivere tutte le partite derivanti da' capitali, indi per maggior chiarezza e regolarità, portata fuori nella colonna maggiore del foglio la somma complessiva di essi, deve farsi una classificazione dell' enunciate partite, e mediante delle collettive e succollettive (conservando tuttavia avanti di esse la colonna per notarvi la carta di riferta al conto individuale) distinguerne la specie e natura, onde a colpo d' occhio risulti l' ammontare de' fondi urbani, quello dei rustici, e così dei canoni, e tutto altro. La seconda deve intestarsi = *stato dei capitali passivi ec.* =, in cui collo stesso metodo e distinta indicati per la prima tavola, devonsi descrivere dalla parte sinistra tutte le partite costituenti i detti capitali passivi. La terza sarà = *lo stato dei debitori* = e di ciò che rappresenta i medesimi, ove dalla parte destra sono notati col metodo suddetto e mediante collettiva tutte le partite e i nomi di tutti i debitori. La quarta finalmente di esse tavole è lo = *stato dei creditori ec.* =, alla parte sinistra del qual conto devono portarsi, nel modo come sopra, tutte le partite che gli appartengono.

Giova pertanto osservare relativamente alle due ultime tavole riguardanti i debitori e creditori, che rinvenendosi fra essi (il che è quasi indubitato) dei Depositarj, Cassieri, Magazzinieri, o altri per le rimanenze a loro cura di numerario nelle casse, di generi ed effetti nei magazzeni, fondachi ec., devono le loro partite, incominciando dalle casse, figurare le prime nella distinta che deve farsi di queste nello stato. Ciò per la ragione che i conti respettivi dei suddetti, passano in seguito ad essere considerati nella scrittura come tanti conti centrali, ed oltre che da loro scaturisce la maggior parte delle altre specie di conti, vengono ad aver relazione pur anco con quelli dei debitori e creditori d'impianto. È perciò mestieri, che l' apertura dei ridetti conti centrali succeda immediatamente dopo la diramazione di quelli dei capitali attivi e passivi, derivando molta regolarità nell' impianto dal vedere prima esaurito tutto lo stato pe' capitali attivi e passivi, quindi quei conti che devono animare la scrittura successiva, ed in fine tutti gli altri che ricevono alimento dai medesimi.

Potrebbe finalmente nell' impianto presentarsi il caso anche più complicato, cioè, che attesa la mole e dettaglio dei capitali sì attivi che passivi, non che la loro specie e natura, vi fosse ragione di temere, che alcuni nelle diverse categorie potessero nell' anno soffrire delle alterazioni e variazioni, e che altronde concorra qualche circostanza a render necessa-

ria la cognizione pura e limpida di ciascuna categoria. Perchè adunque ogni correzione cada al suo luogo, e vedasi distintamente con chiarezza, conviene meglio di stabilire in un impianto molto voluminoso tante separate tavole, quante sono le specie e categorie di capitali. Per altro, siccome la cognizione dello stato di esso impianto dovrebbe raccogliersi da troppi elementi, e non risulterebbe perciò a colpo d' occhio, utile e conveniente addiviene di combinare, che la subalterna diramazione delle tavole parta sempre dalle quattro principali sovra enunciate; e deve tutto ciò regolarsi nel modo seguente.

Aperte che siano nel libro mastro le quattro principali tavole dell' impianto, già di sopra enunciate nell' altra ipotesi, cioè lo *stato dei capitali attivi*, *quello dei capitali passivi*, l' altro dei *debitori*, ed il quarto *dei creditori*, in luogo di descrivere in esse le partite che loro appartengono, in modo da riferirsi ai conti individuali di detto impianto, devono descriversi, ossia accennarsi soltanto le categorie, cioè dopo aver stabilita la partita maggiore per esempio *capitali attivi*, basterà in collettiva dire *fondi rustici* = *fondi urbani ec.*, portando a ciascuna categoria la somma complessiva costituita dall' importo dei medesimi. In corrispondenza a ciascuna tavola si aprono tanti conti subalterni alle medesime, quante sono le categorie da svilupparsi cioè, *fondi rustici*, *conto di capitali* = *fondi urbani ec.* e si riferisce a ciascuno di questi conti, dalla parte del debito, l' importo complessivo della categoria respettiva per dare sfogo alla partita riportata nella tavola dell' impianto. Si scaricano poi questi conti, portando dalla parte del credito la somma maggiore, eguale a quella che si trova notata a debito dicendo *dagl' infrascritti fondi rustici ec.*; e quindi si riportano in collettiva tutti i fondi colla loro denominazione e valore individuale, perchè aperti i conti ai medesimi, e riportate a debito loro le partite respettive, si abbia il conto aperto a ciascuno dei fondi: l' apertura de' quali conti, come si dirà nel seguente §. 4, dovrà succedere immediatamente dopo i conti delle categorie. Ne avviene per conseguenza, che qualunque correzione o variazione abbia luogo in progresso, il relativo conto individuale viene ad avere relazione colla rispettiva categoria, e non più colla tavola principale; ma allorquando voglia conoscersi lo stato rettificato, basterà riassumere le variazioni riferite alle diverse categorie, e potrà precisarsi con tutta chiarezza quale sia l' alterazione sofferta dallo stato generale, e questa quali categorie percuota, e per qual rata. Alla chiusura poi

del libro, si pareggiano tutti i conti delle categorie che hanno sofferta rettificazione, e si riferiscono le medesime alle tavole respettive.

Resta tuttora di avvertire, che quanto si è esposto e trattato in questo §., si è inteso di tutto riferire alla circostanza, che nel medesimo libro mastro della scrittura corrente vengano conservati pur anche i capitali stabili. Ma se di questi ne venga tenuta una scrittura a parte, in separato libro, o cabreo, facile sarà ad ognuno il concepire, che in tal caso queste regole sono soltanto applicabili a quelle attività o passività, di cui si tiene in libro mastro corrente il dettaglio, poichè per i capitali, avendo luogo soltanto il conto complessivo, tutte le variazioni si riferiscono al medesimo per esser poi sviluppate nell' apposita scrittura, come si spiegherà a suo luogo.

Ci sembra di aver fin qui bastantemente parlato del metodo per l' impianto della scrittura, relativamente ai conti suoi principali e fondamentali, e ciò su tutte le ipotesi che possono verificarsi, incominciando dal caso di un tenue patrimonio o amministrazione, e gradatamente terminando a quello di moltissima entità. Si passerà quindi a trattare del metodo per la diramazione dei conti del detto impianto.

§. 4.

Metodo per la diramazione de' conti.

Compito l' impianto, occorre dare il giusto collocamento a tutte le partite che lo hanno costituito, riferendole ad altrettanti conti loro proprj. Perciò si procede all' apertura dei conti respettivi col seguente metodo.

Questo consiste in aprire primieramente i conti a tutti i capitali attivi, quindi ai passivi (*a*). Dipoi si passa all' apertura de' conti prima di

(*a*) Questo metodo contempla il caso, in cui la scrittura dei capitali si ritenga nel libro mastro corrente, perchè diversàmente il catasto o cabreo dei capitali figura in libro mastro per una partita complessiva, come si spiega alla Parte III. cap. II. §. 1.

In questo caso pertanto è di regola, che in luogo di esaurire prima le attività, e quindi passare all' impianto de' conti costituenti le passività, vengano collocati i capitali passivi immediatamente appresso agli attivi, perchè sarebbe forse mostruoso il vedere, che dopo i nomi de' debitori ed altra attività, che hanno continuazione mediante la scrittura corrente, sopravvenissero i conti de' capitali passivi.

tutte le altre partite costituenti attività, e far seguito ai medesimi con tutti gli altri che presentano passività.

Aprendo i conti è necessario distinguere quelli, che sono fondati sopra un titolo che ha progressività, dagli altri che derivano da semplice accidentalità. I conti che hanno progressività sono, oltre quelli destinati a conservare l'impianto de' capitali, gli altri ancora che riguardano le rendite de' capitali stessi, o comunque gli affitti, le corrisposte, i frutti sì attivi che passivi, e nell'impianto di questi è indispensabile di riportare sommariamente tutte le condizioni del contratto, gli atti e la data ove trovasi rogato, qualora sia per pubblico istromento, ed il numero della filza ove esiste la copia o la scrittura privata, quando sia in questa forma stipulato. Non sarebbe buona regola di richiamare semplicemente l'impianto antecedente, perchè talvolta per lo rincrescimento di riassumere i libri antichi, ed anche per un'inavvertenza facilissima ad accadere, potrebbe restar preterita qualche condizione importante.

Gli altri conti poi derivanti da semplice accidentalità sono quelli che provengono da resti di rendite, il di cui corso è cessato; da rimborsi o rifusioni di spese; da prestanze ed altre cose simili, nell'impianto de' quali basterà indicare il nome e cognome della parte interessata e la causale del conto.

In ambedue i suddetti casi, dopo compita l'intestazione del conto, circostanziata o semplice che sia, qualora si tratti d'impianto che faccia seguito ad altro, si deve sempre richiamare il libro mastro antecedente da cui è desunto e la pagina, ove in detto libro il conto stesso si trova impiantato e respettivamente chiuso.

Intestati per tal modo tutti i conti che hanno origine dall'impianto, si passano ai medesimi le partite che hanno costituito l'impianto stesso, collocando a debito dei conti, ossia alla parte sinistra, tutte le partite che costituiscono debito delle parti verso l'amministrazione, le quali sono state scritturate nello stato d'impianto dalla parte destra, perchè costituiscono attività, ossia avere dell'amministrazione verso le parti. Per le partite, che formano passività all'amministrazione, e credito delle parti verso la medesima, il collocamento loro deve seguire dalla parte opposta, come all'opposto sono state scritturate nello stato.

Di mano in mano che le partite vengono a passarsi, si pone il numero di correlazione fra le medesime e lo stato, che si chiama *riferta*, o *riferimento*, apponendo alla partita scritturata nel conto la pagina dello

stato, ed a quella scritturata nello stato la pagina, ove la medesima si trova riportata nel conto.

Sebbene siasi fin qui in genere dimostrato abbastanza chiaro il metodo da tenersi sulla diramazione dei conti dell' impianto, sarà non ostante giovevole di parlare pur anco di alcune particolarità sulla condotta in ispecie di esso metodo, principalmente in riguardo alle diverse ipotesi dello stato d' impianto trattate nell' antecedente §. 3.

Nella prima ipotesi relativamente ad un impianto di minore entità si è detto, che può eseguirsi coll' apertura di un solo conto principale, denominato *stato attivo e passivo*, o delle *attività e passività*; quindi descriversi tanto i capitali attivi e passivi, quanto i resti, ossiano i debitori e creditori dell' amministrazione. Per questa ipotesi non può eseguirsi la diramazione dei suoi conti, come sembrerebbe naturale, cioè che si dovesse esaurire primieramente l' apertura di tutti quelli costituenti le *attività*, e poscia di tutti gli altri relativi alle *passività*, dappoichè ne deriverebbe l' inconveniente di veder sorgere i conti dei debitori immediatamente dopo quelli dei capitali attivi, ed in precedenza ai conti dei capitali passìvi.

Per ovviare adunque tale inconveniente, fa d' uopo regolare la diramazione suddetta mediante l' apertura principale dei conti de' capitali attivi, indi quella de' capitali passivi, poscia dei debitori, ed in fine quella dei creditori.

Si fa inoltre nell' enunciato §. 3. il secondo caso di un impianto alquanto più voluminoso del primo, il quale porti alla necessità di dover separare il divisato conto principale in due distinti, cioè *stato attivo*, *e stato passivo*. In questa seconda ipotesi avviene, che il primo conto contiene tanto i capitali attivi, quanto i debitori, ed il secondo ha i capitali passivi, ed i creditori. In tal caso ha luogo la stessa avvertenza fatta di sopra, per non incorrere nel già citato inconveniente di vedere sorgere i conti dei capitali passivi dopo quelli dei debitori.

Nella terza ipotesi d' altronde, che vien fatta per un impianto anche più esteso, in cui necessiti di costituire i suoi conti fondamentali nelle quattro principali *tavole*, o stati separati di *capitali attivi*, di *capitali passivi*, di *debitori*, e di *creditori*, non si ha motivo di fare alcuna avvertenza sulla diramazione de' respettivi conti individuali, giacchè dandosi luogo all' apertura dei medesimi di *stato* in *istato*, pro-

cede essa diramazione naturalmente in regola, e senza incontrare alcun inconveniente.

Non può lasciarsi però senza avvertenza la quarta ed ultima ipotesi, che si riporta nel più volte mentovato §. 3. per il caso vie più complicato dello stato d' impianto, in cui attesa la maggior sua entità e volume, non che per le molte variazioni che potesse soffrire nel decorso dell' amministrazione, esiga una più distinta separazione, e porti per conseguenza alla necessità d' istituire tanti separati conti per le diverse categorie, quante sono le specie dei capitali attivi e dei passivi. In questo complicato caso pertanto conviene avvertire, che, siccome si è già enunciato, i detti conti di categorie devono prender luogo e fare le veci delle tavole principali, per cui qualunque scritturazione s' imprenda, posteriormente all' impianto per correzioni, variazioni, o chiusura del libro mastro, e tutto altro, non più alle tavole principali deesi riferire, ma bensì ai suddetti conti appositi, ne avviene per necessaria conseguenza, che l' apertura di queste segua immediatamente dopo le prime, e preceda eziandio i conti individuali di ciascun capitale sì attivo che passivo, non che di ogni debitore e creditore, i quali fanno seguito ai detti capitali.

Resta a farsi qui osservare, riguardo all'apertura in genere de' conti de' capitali tenuti nel medesimo libro mastro di scrittura corrente, che relativamente a quelli capaci di recare un annuo reddito è stile di formare i loro conti con una linea a traverso dopo l' intestazione del capitale alla metà del foglio, ad oggetto d' istituirvi il respettivo conto di detti frutti sotto quello stesso del capitale. Ma tuttochè questo si pratichi, nulla meno non sappiamo assegnarlo come buona regola da seguirsi, che anzi siamo piuttosto per consigliare l' apertura di tanti conti appositi pel fruttato, quanti sono quelli dei capitali.

Non comportando l' oggetto della *rubricella*, ossia *indice alfabetico* di costituirne apposito §., ed essendo pure interessante dare su tal particolare qualche avvertimento, scegliamo di parlarne ora che si sono date le norme per la diramazione de' conti, perchè è appunto quando occorre dar principio alla rubricella o indice suddetto.

Sebbene sembri cosa tanto indifferente il compilare un indice alfabetico, pure nel caso nostro diviene di molto interesse il determinarne i principj, perchè oscillando nelle denominazioni particolarmente di quei conti, che possono dimostrarsi sotto più aspetti, ne deriva grande inconveniente. Adottata una volta la denominazione de' conti, e sotto questa notati in rubricel-

la, per esempio sotto la lettera C. = *Campo nella tenuta di Monte romano conto di fruttato , e spese* = sotto la lettera A. = *Ambasciata di bovi da carreggio conto di capitale* = sotto la lettera S. = *Società del lanificio ec.* =, qualora si prendessero per altro verso i conti stessi, e si cercasse in rubricella sotto la lettera F. = *Fruttato, e spese del campo ec.* = sotto la lettera B. = *Bovi da carreggio conto di capitale* = e sotto la lettera L. = *Lanificio conto sociale* = non si troverebbero giammai, e nella fiducia che non fossero ancora nella scrittura impiantati, s' impianterebbero di nuovo. Questi però formerebbero duplicazione con quelli preesistenti, e questa duplicazione apporterebbe che rimanesse l' introito e la spesa frazionata, al quale inconveniente, avvedendosene infine all' atto di stringere la scrittura, dovrebbe ripararsi col riversamento delle partite da un conto all' altro; ma più perniciosi possono essere gli effetti durante il tempo in cui la scrittura rimane aperta, perchè potrebbe attingersi dai conti così imperfetti qualche notizia assolutamente erronea.

Per esimersi da cosiffatto pericolo si deve stabilire, che tutti i conti incomincino dal loro nome proprio, cioè *Campo* = *Bovi* = *Cavalli* = *Lanificio* = *ec.* facendo seguito al nome del conto con tutte quelle indicazioni necessarie a spiegare l' indole del conto stesso.

§. 5.

Tempo e metodo per la scritturazione progressiva.

Sarà di giovamento avvertire in prevenzione, che la scritturazione progressiva, ossia il movimento della scrittura, riconosce diversi periodi, che possono ridursi a *tre*. Primieramente si deve eseguire in corrente quanto più sia possibile la scritturazione di ciò, che riguarda quelle parti della medesima, che secondo il sistema sia eseguibile in giornata (*a*). Di tutto ciò che dipenda da riparti la scritturazione deve seguire secondo i periodi, che si stabiliscono per la chiusura dei riparti stessi. Ogni altra cosa poi, che debba scritturarsi consecutivamente, ed in preparazione della chiusura de' conti annuali, deve effettuarsi dopo spirato l' anno.

(*a*) Sotto questo termine *in giornata* s' intende *sotto la stessa data*, che porta la registrazione sul giornale, o altro libro o documento.

Oltre queste prescrizioni occorre fissare un termine perentorio per le operazioni finali. Questo termine sarebbe desiderabile che potesse limitarsi a tre mesi dopo spirato l' esercizio, ma il più delle volte occorre uno spazio maggiore, e su questo deve interloquire alla circostanza l' autorità superiore, intese le osservazioni del Ragioniere. Qualunque però sia questo termine, durante il medesimo si scritturano sotto la data dell' ultimo giorno dell' esercizio tutti i conti e documenti che sopravvengono, tutti i mandati che sebbene tratti nell'anno nuovo si riferiscono e sono registrati a carico di quello decorso, e tutte le partite incassate nel nuovo anno riferibilmente a quello spirato, colle stesse avvertenze dei mandati tratti (*a*). Chiusa poi la scrittura, tutti i reliquati si devolvono all' esercizio successivo, e su questo ci riportiamo al seguente §. 9.

Premesso tutto ciò relativamente al tempo, veniamo al metodo. È sempre costante il principio generale, che tutte le partite, che costituiscono credito ad un conto, debbono formare debito ad un altro. Ciò posto, non resta in questa occasione che accennare il sistema da osservarsi, per eseguire in pratica la scritturazione. Diremo dunque, che sotto *tre* aspetti possono riguardarsi le partite da scritturarsi, cioè *partite* che scaturiscono da conti centrali, e si riferiscono a conti individuali, *partite* che scaturiscono da conti individuali, e si riferiscono a conti centrali, *partite* che girano da conti individuali ad altri conti individuali.

Incominciando a trattare delle prime si ritenga, che sotto nome di conti centrali s' intendono quelli, da cui emanano diverse partite, che relativamente ai medesimi sono della stessa indole, ma che riguardano tanti conti individuali, i quali non hanno verun rapporto fra loro. Tali sono i conti di cassa, ove tutti i versamenti (*b*) che sono eseguiti per qualun-

(*a*) Sebbene la registrazione de' mandati che si contraggono, e degl' incassi che si conseguiscono nel nuovo anno relativi all' esercizio spirato (il quale operato si distingue col nome di *gestione* relativa al decorso esercizio) siegua in appendice dell' esercizio stesso, ma sotto la vera data, la scritturazione però non può oltrepassare il 31. decembre ossia l' ultimo giorno dell' esercizio stesso, perchè altrimenti non potrebbero conciliarsi tutte le operazioni che concorrono alla chiusura dei conti.

(*b*) Per indicare le partite, che costituiscono il carico della cassa, si caratterizzano tante volte *depositi o versamenti da altre esigenze* senza caricarsi della diversità essenziale che passa frà l' una e l' altra denominazione, che spesso deve servire di norma allo stabilimento delle provvisioni; laonde è necessario di ritenere che depositi o versamenti s' intendono quelli, che si effettuano dai debitori, recando essi medesimi il denaro in cassa, senza verun incommodo del Cassiere; ed esigenze si considerano le altre, che si conseguiscono mediante l' opera e l' attività del Cassiere, Ricevitore, o Esattore.

que siasi motivo, costituiscono debito alla cassa medesima, ma al tempo stesso vanno a formar credito, ovvero sgravio di debito alle parti che gli hanno effettuati, e ciò al conto respettivo di ognuno. Lo stesso dicasi per tutti i pagamenti fatti dalla cassa, che in senso inverso conservano gli stessi rapporti.

Eguali ai conti di cassa devono ritenersi sotto questo rapporto tutti gli altri di Ministri, Agenti, ed Incaricati, dai di cui rendiconti emergono delle partite che si riferiscono a conti diversi; ed a questa medesima categoria appartiene il conto a mandati, il di cui credito è costituito dai mandati spediti, che si portano immediatamente a debito delle parti.

Tutti questi conti, che si considerano centrali, da cui scaturiscono delle partite che si riferiscono ai conti individuali, esigono che la scritturazione incominci appunto da loro stessi, e dopo passate a debito o credito dei medesimi tutte le partite che cadono nel periodo che si ritiene secondo le circostanze, sia mensile, sia annuale, sia per un tempo qualunque abbracciato dal riparto, allora s' intraprendono a riferire ai singoli conti quelle, che respettivamente le riguardano, fino a che restino esaurite tutte le partite. Di mano in mano, che segue il riferimento, si appone tanto alla partita descritta nel conto centrale, quanto in quella del conto individuale l' indicazione della pagina respettiva, il che mostra la seguita scritturazione, come ancora si appone contemporaneamente il numero della stessa pagina al margine del documento, registro, o riparto, che ha servito d' appoggio alla scritturazione per l' indicazione dei conti, in cui le partite sono state collocate tanto a debito, quanto a credito.

Le partite della seconda specie, cioè quelle che scaturiscono dai conti individuali, e vanno a formare dei conti, che sebbene per loro natura vengono considerati e denominati conti speciali, in questa circostanza prendono pur anco l' aspetto di conti centrali, sono ordinariamente quelle derivanti dalle rendite e spese annuali; ed in fatti è certo, che ogni partita trovi la sua ragione nel conto apposito, e che venendo conseguentemente riunite tutte quelle della medesima specie nel conto destinato a comprenderle, ne deriva la formazione del conto dipendente dalle partite stesse, ed è perciò chiaro, che dalle singole partite vien formato l' enunciato conto centrale, diversamente però dal primo caso, in cui dal conto centrale le partite emanano ai conti individuali, come diversa è l' indole del conto stesso.

Posta la differenza rimarcata nell' indole loro, differente pure esser deve il metodo da tenersi nella scritturazione, e perciò in questo secondo ca-

so si apre il conto centrale, intestandolo per esempio *entrata* ovvero *uscita dei canoni attivi*, *o passivi ec.* e quindi passando prima la partita al conto del *debitore* o *creditore* secondo che trattisi di partita attiva o passiva (qual conto è sempre personale), si riferisce la partita stessa al conto centrale, e così praticando di mano in mano si ottiene che, allorquando saranno stati addebitati o accreditati tutti i conti individuali, si avrà formata quella specie di conto, che prende in seguito l'aspetto e la denominazione di conto speciale.

Giova qui di fare osservare, che *i conti preparatorj o transitorj* possono tuttavia ricevere la duplice denominazione, ed essere in qualunque modo considerati ancora conti centrali, stante che vengono essi a riunire, ed a formare il centro di tutte quelle partite, che non possono nell' atto ripartirsi o riferirsi ai conti cui appartengono.

La terza specie di partite consiste in quelle, che senza riconoscere alcuna centralità passano isolatamente da un conto all' altro, apportando per tal modo movimento subalterno senza interessare nè i conti di *cassa*, nè quelli di *entrata* o *uscita*. Partite di tale specie si passano a misura, che se ne verifica il caso, ed altro metodo non occorre osservare, se non quello di scritturarle prima al conto da cui scaturiscono, e quindi riferirle coll' altro, che ne sente la conseguenza.

Indicati così i metodi proprj per la scritturazione dei conti nelle tre specie di sopra demarcate, occorre trattare del metodo da osservarsi per la condotta della scrittura in genere, dal suo principio fino alla chiusura. Come già addimostrammo nel §. 2. di questo medesimo capitolo IV., di sette specie diverse si considerano i conti, che costituiscono la scrittura, cioè = *conti d' impianto*, *o fondamentali* = *conti centrali* = *conti personali* = *conti speciali* = *conti preparatorj o transitorj* = *conti terzi* = *e conti finali*, dalle quali tolta la prima specie che serve all'impianto della scrittura, rimangono le altre sei per la scritturazione progressiva.

Il movimento della scrittura incomincia, sempre per modo di regola, dai conti che formano centro, qualunque sia quella delle suddette categorie cui appartengono, e perciò i primi a caricarsi debbono essere *i conti di cassa*, *dei mandati tratti ed estinti*, *di magazzeno*, *ed altri simili*, ove abbiano luogo. Quando trattasi di scrittura di nuovo impianto, tanto se sia di nuova istituzione, quanto se derivi da rinnovazione di libro mastro, siccome è probabile che dal riferimento delle partite d' impianto siano

naturalmente apparsi i conti suddetti, mediante la scritturazione dei resti che erano vigenti all'epoca dell' impianto stesso, così si procede a scritturare le partite che hanno avuto luogo successivamente, facendo seguito alla prima partita, cioè al resto che preesisteva. Ove poi la scritturazione di un anno succeda in continuazione di un altro sullo stesso libro mastro, deve osservarsi, se il conto *di entrata ed uscita generale* dell' anno precedente chiuda la serie dei conti che si riferiscono ad esso, quindi i conti centrali, da cui resta animata la scrittura successiva, si stringono al posto nel quale si trovano, e colla data del primo giorno del seguente esercizio se ne trasportano i residui ai nuovi conti nelle pagine seguenti a quella degli avanzi e disavanzi, in modo che intestandosi colla data del nuovo anno indicano l' incominciamento del nuovo esercizio. Così operando ne viene, che i *conti speciali* restano chiusi in ciascuno esercizio, ed egualmente chiusi rimangono ancora *i conti centrali* che possono essere anche *personali*, conservandosi aperti, ed in istato di continuazione i *conti personali singoli*, perchè questi devono anzi per la loro regolarità presentare la continuazione non interrotta, e circostanziata dalle date apposte a tutte le partite.

Nella scritturazione delle partite ai conti di qualunque specie è però necessario di avvertire, che allorquando la partita scaturisce dalla scrittura dell' anno in cui il conto è nato, siccome l' anno stesso è notato in testa della pagina, come è stato altrove avvertito, nel passare la partita deve notarsi soltanto il giorno ed il mese, ma riferendosi colla scritturazione degli anni successivi delle partite ai conti impiantati negli anni anteriori, devesi alla prima partita del nuovo anno notare nel margine sinistro della medesima l' anno stesso.

Dando riferimento alle partite già scritturate nei conti centrali, si vanno a collocare a debito o credito de' conti singoli quelle delle già indicate specie e categorie secondo l' indole loro. Riguardo a quelli dei detti conti, che si trovano già istituiti in forza dei resti che erano vigenti all' epoca dell' impianto, le nuove partite si passano consecutivamente, come si è in precedenza spiegato; quando poi appariscano delle partite nuove, cioè che non trovano il conto aperto, bisogna osservare, se ciò derivi o dal trovarsi il conto in pareggio nel precedente libro mastro, e che per ciò attesa la mancanza di qualunque resto non abbia avuto luogo nell' impianto, ovvero abbia causa da nuovi contratti o da nuove evenienze, qualunque esse siano. Nel primo caso si trascrive l' intestazione del conto nel modo stesso, che si ritrova nel libro mastro precedente, apponendo in ve-

ce della partita denotante il resto una *nota*, che indichi trovarsi le partite saldate a tutta una data epoca: nel secondo caso poi, cioè quando la partita che apparisce deriva dal nuovo contratto o altra circostanza, si apre il conto all' appoggio del documento relativo, precisando tutto ciò che fa a proposito, e collocando in filza lo stesso documento. Quindi aperti in un modo o nell' altro i conti suddetti, ivi si passano nel tempo stesso a debito o credito le partite, che emergono dai conti centrali.

Esaurito colla precitata prima parte di scritturazione il movimento de' *conti personali*, per quanto hanno relazione o dipendono dai conti centrali, si passa all' esame dei contratti stipulati nell' anno. Quella parte de' medesimi, di cui si è già avuta ragione mercè il ragguaglio dei ridetti conti centrali, non merita altre ispezioni. Gli altri poi devono accuratamente esaminarsi per renderli operativi nella scrittura.

Quelli dei contratti, che hanno per oggetto la costituzione di una rendita, o di un peso, o qualunque altra cosa, che faccia sorgere un nuovo rapporto d' interesse, danno luogo all' apertura di nuovi conti, da cui prende origine il diritto o il peso che ne discende all' amministrazione. Gli altri, che riguardassero nuove convenzioni o modificazioni sopra contratti preesistenti, impegnano soltanto ad apporre le convenienti notazioni nella scritturazione delle partite ai conti già aperti, indicando il contratto nuovo colle medesime regole enunciate pei nuovi conti. I contratti in fine, che sebbene riferibili ad interessi precedenti fanno cambiare ai medesimi natura, obbligano all' apertura di nuovi conti sotto l' aspetto de' contratti ultimi, somministrando spesse volte argomento di chiudere i conti antichi, trasportandone i resultati nei nuovi.

Compita questa seconda operazione, si dà sfogo a tutti i conti e note, che potessero riguardare lavori o generi qualunque, eseguiti e ricevuti da terzi, così che loro costituiscono credito, ovvero fatti o consegnati a terzi, per cui loro formino debito, e questi si accreditano e respettivamente si addebitano alle parti interessate, riferendo il tutto a carico o a profitto del conto, che le partite stesse secondo l' indole propria riguardano.

In questo caso è mestieri avvertire, che buona regola sarebbe quella d' impiantare tutti i conti speciali, dopo compito il movimento tanto di quelli personali, siano centrali, siano individuali, quanto dei conti preparatorj o transitorj, come pure dei conti terzi, se siasi data la circostanza di aver dovuto far uso di questi. In conseguenza ogni qualvolta accadesse (come pur troppo può verificarsi), che nella scritturazione de' conti e

note di lavori e generi suddetti si rilevassero delle partite, che ferissero conti speciali, utile addiviene, onde assicurarsi, per quanto è possibile, che non occorra l' apertura di altri conti personali, di far precedere alla indicata scritturazione un esame di tutta la scrittura, prendendo in considerazione ogni conto aperto, e specialmente i conti preparatorj e i conti terzi, a fine di rilevare, mediante la pratica conoscenza, che il Ragioniere deve avere degl' interessi dell' amministrazione, se avvi circostanza che dia motivo all' apertura di nuovi conti personali, o su cui resti ad aversi in considerazione qualche cosa rimasta indigesta ad onta del ragguaglio de' conti centrali; il che verificandosi dovrà darsi luogo a quella parte di addebitamento, che la circostanza stessa esigesse, riferendola immediatamente ai conti in corrispondenza.

Acquistata quindi in qualche modo la sicurezza, che non avvenga l' apertura di altri conti personali, ovvero dato il giro alle partite nel modo testè spiegato, s' intraprende la scritturazione dei già indicati *conti e note* riguardanti *lavori*, *generi*, *ed altro*. Preso tutto ciò parzialmente in esame, e scorgendo che un medesimo conto o nota si riferisce a diversi conti della scrittura, si fa ivi il respettivo riparto delle partite che contiene, attribuendole a quei conti cui appartengono, e quindi scritturando esso riparto, si riferiscono dal conto personale agli altri relativi.

Cade qui in acconcio di trattare parzialmente della scritturazione delle già indicate due specie di conti, cioè dei *preparatorj o transitorj*, e dei *terzi*. In quanto alla prima specie, ossiano ai preparatorj o transitorj, dessi, come si è già dimostrato, scaturiscono il più delle volte mediante la scritturazione dei conti centrali, e ciò per comodo, onde riunire in un solo luogo tutte quelle partite, che attesa la loro complicazione non possono nell' atto ripartirsi e diramarsi ai respettivi conti; occorrendo d' altronde in seguito di dar luogo all' enunciate partite, ne avviene la necessità, che debbano esse prendersi in accurato esame, e convenga provvedersi di tutte le possibili notizie per venire in cognizione della loro vera indole, e ciò fatto si procede alla contrapposta scritturazione, vale a dire ciascuna partita già quivi portata a *debito* si deve accreditare o nell'identifica complessiva somma, ovvero in dettaglio, mediante riparto se ha luogo, respettivamente addebitandone quello o quelli conti, ai quali si sono riconosciute appartenere; e così nel modo inverso operando per ciascuna partita, che contiene a *credito*, viene il conto transitorio ad essere pareggiato. Per altro ciò accade tutte le volte, che non rimanga sospesa alcuna partita da non potersi

collocare, altrimenti la partita o partite sospese resteranno ferme nel detto conto transitorio, il quale verrà in seguito spogliato per debitore o creditore a norma delle risultanze, ed in tal guisa compreso in bilancio, per attendere nel nuovo esercizio il conveniente sfogo alle partite inevase.

I *conti terzi*, a tenore di quanto si è dichiarato nel §. 2. di questo capitolo, sono quelli che conviene aprire per la circostanza di dovere girare regolarmente delle partite, delle quali senza un terzo conto non potrebbe eseguirsi la regolare scritturazione; ma siccome questa specie di conti nasce nella progressività della scritturazione del libro mastro, e niente altera la sostanza, basterà quanto su i medesimi si è già spiegato.

Dopo ciò si procede ad un primo spoglio di tutto il libro mastro, a fine di prepararsi all' apertura dei *conti speciali*. Questi sono destinati a presentare tutte le rendite e le spese dell' amministrazione durante l' esercizio, e per chiarezza devono esser tanti, quanti sono i rami della medesima. Quindi per conservare al più possibile un ordine si procura di aprire prima tutti quelli che riguardano i rami attivi, e poscia gli altri che dimostrano i passivi.

L' indicato spoglio a questo effetto si fa con metodo, incominciando dalla prima pagina della scrittura. Si esamina il conto che si presenta, e veduto che abbia relazione coi conti speciali, si ha riguardo alle condizioni menzionate nell' impianto, non meno che a quelle che potessero emergere dalle successive partite e dalle documentate notazioni. Si stabilisce la somma, che è decorsa nell' anno a suo carico o vantaggio, e se ne prende nota per farne all' uopo classificazione o distinzione. Stabilita questa somma, si aprono i *conti speciali*, tenendo l' ordine suddetto, che al Ragioniere non si renderà difficile, qualora conosca pienamente tutte le diramazioni dell' azienda, si passa quindi a debito o credito di ciascuno dei medesimi tutto ciò che gli appartiene, analogamente ai risultati dello spoglio suddetto, ed immediatamente si riferisce ai conti rispettivi in relazione secondo che siano d' indole attiva o passiva.

È qui pur anco necessario avvertire, che nella scritturazione dell' anno spesse volte accade, si presentino delle partite isolate di rendita o spesa, le quali non dovendosi ad altre riunire, si riferiscono dal conto da cui sorgono direttamente al conto speciale o anche all' entrata ed uscita generale, la cui circostanza può facilmente alterare l' ordine di sopra raccomandato, da tenersi nell' apertura dei conti speciali; nel qual caso, ove la scritturazione di simili partite sia accaduta nel decorso dell' anno, e

prima di farsi luogo al collocamento de' conti speciali e dell' entrata ed uscita generale, onde non lasciare riferimenti in sospeso, che possono essere sempre fatali al reperimento del bilancio, è spediente di riportarle in un conto preparatorio, da dove poi si richiamano al conto speciale, o all' entrata ed uscita generale. Quando però le partite di tal fatta cadono sotto scritturazione, mentre si caricano i conti speciali, o l' entrata ed uscita generale, allora si riferiscono direttamente dal conto onde scaturiscono a quello dei suddetti, che si riconosce proprio.

Spogliati in tal guisa tutti i conti personali, i preparatorj o transitorj ed i conti terzi, e caricati eziandiò di tutte le partite che loro convengono, con averle riferite agli appositi conti speciali, si è costituita la rendita e la spesa dell' anno in ciascun ramo. Fatto ciò, succede immediatamente l'apertura dei *conti finali*, enunciati nel §. 2. di questo cap. IV.

La suddetta specie di *conti* denominati *finali*, come si è già dimostrato nel divisato §. 2., si limita a due soli, allorquando si vuole proseguire la scritturazione del successivo anno nel libro mastro dell' esercizio che va a compirsi, e questi sono il conto di *entrata ed uscita generale*, ed il conto di *avanzi e disavanzi*; i quali poi si estendono fino al numero di tre, quando vuol procedersi alla chiusura del detto libro mastro per aprirne uno nuovo nel successivo anno. Tali sono tanto gli stessi due conti qui sopra indicati, quanto il terzo che viene intestato = *stato delle attività e passività risultanti in essere al* 31. *decembre* = . . . , ovvero a quel termine che si dà all' esercizio.

Non è prudenza per altro eseguire l' apertura e scritturazione dei conti finali, se non precedono tutte le operazioni necessarie e preparatorie non solo per chiudere la scrittura, e per compilare il bilancio generale dell' anno, ma bensì dopo fatto il bilancio in linea di esperimento; dappoichè, oltre al dovere attendere dai risultati di dette operazioni gli estremi necessarii per l' impianto e condotta di essi conti finali, è altresì regola, che quello di sopra mentovato di entrata ed uscita generale sia esposto con regolarità e con sicurezza. Seguendo adunque questi inalterabili principj imprenderemo a trattare primieramente del modo di assicurarsi dell' esattezza delle operazioni prese nel senso materiale, e quindi passando a parlare delle indicate operazioni preparatorie alla chiusura, si terminerà coll' apertura e scritturazione degli enunciati conti finali.

Compita la scritturazione e l' esame di tutti i conti, è necessario di accertarsi, che il libro mastro, ossia l'assieme dei medesimi materialmen-

te bilanci, e ciò si ottiene con un esperimento quanto semplice, altrettanto sicuro. Si forma un quinternolo di carta proporzionato al quantitativo de' conti, che chiamasi spoglio del libro mastro, e si rigano le pagine con un margine a sinistra per notarvi la cartolazione, quindi un vano per trascrivervi il titolo de' conti, in fine due colonne suddivise per scudi e bajocchi, l'una intestata *dare* e l'altra *avere*, per riportarvi i risultati de' conti stessi, come appariscono dalla scrittura.

S' incomincia pertanto l'esame del libro mastro dal primo conto aperto, cioè dalla prima tavola dell'impianto, e si nota nel quinternolo appositamente preparato la pagina del libro, l'intestazione del conto, e la risultanza del dare e dell'avere, e così si continua fino all'esaurimento di tutti i conti del libro stesso; e siccome il principio fondamentale della doppia scrittura è quello, che ogni partita, mentre figura a credito di un conto, debba figurare a debito di un altro, di modo che ogni partita in correlazione bilanci, ne siegue che riallacciando tutti i conti che abbracciano tutte le partite scritturate, debbano nel loro complesso perfettamente bilanciare, ossia tanto il dare quanto l'avere debbano presentare due cifre esattamente eguali.

Se le cifre non bilanciano, segno è che la scritturazione del libro mastro non è esatta, ovvero le precitate operazioni finali sono equivocate. In questo caso, dopo esaurite tutte le possibili diligenze ed indagini portanti allo scopo di rinvenire la differenza o l'equivoco, e riuscite queste infruttuose, si procede ad ulteriori operazioni.

La prima di dette operazioni è quella di verificare nuovamente tutte le somme ed i riporti, ove spesso accade di equivocare, e quando la verificazione non porti di scoprire equivoci tali, che eguaglino precisamente la differenza, è indispensabile di procedere all' *appunto*. Questo si eseguisce sul libro mastro stesso col verificare, che ogni partita sia stata scritturata in debito di un conto ed in credito di un altro per l'identifica somma, il che per regola incominciasi a fare dalla prima pagina del libro, prendendo la prima partita di debito, e mediante il numero di riferimento che vi si trova apposto, rinvenendo il conto a cui è stata accreditata, e riconosciuta eguale la cifra, si contrassegna con una lineola o altro segno di convenzione tanto nel debito quanto nel credito respettivo: così si prosiegue a fare per le partite che sieguono. Terminata la parte del debito, si passa a fare lo stesso in quella del credito, ed esaurita una pagina, si passa all' altra fino al termine del libro intiero. Rinvenendo dall'appunto degli equivoci,

se ne prende nota esatta per farne in seguito le dovute correzioni nella scrittura, ed intanto si fa esperimento se gli equivoci rinvenuti siano sufficienti ad equiparare la differenza o sbilancio presentato dalla riprova ; e ciò verificandosi, basterà di operare le dette correzioni senza bisogno di eseguire altre operazioni, poichè in tal guisa venendo ad essere rettificati i dati della citata riprova, si ottiene di esattamente bilanciare.

Non riuscendo efficace l' appunto suddetto a rinvenire quanto occorre per conoscere l' enunciata differenza o sbilancio, in vece di perdersi a ripetere le operazioni o ad abbracciare altri espedienti, sarà utilissimo l' apprendersi al temperamento, che si troverà suggerito alla Parte IV. cap. I. §. 4., nel qual caso si trova contemporaneamente assicurata l' esattezza del libro, e predisposti gli elementi del bilancio.

Dobbiamo qui avvertire, che la coincidenza delle cifre deve essere esattissima, non dovendosi tollerare il divario di qualsivoglia frazione, e ciò non tanto perchè, qualunque fosse il divario, l' opera non sarebbe mai perfetta, ma molto più perchè qualunque picciolissima differenza ingerisce sospetto d' inesattezza maggiore, come in fatti il più delle volte si verifica, che, mentre sembra bisognare al pareggio una somma, ricercandola diverse se ne trovano erronee *pro* e *contra*, dalla compensazione delle quali era costituita la differenza che si ricercava.

Pervenuti finalmente a bilanciare gli estremi, siccome è buona regola che la scrittura venga formalmente chiusa con ogni sicurezza, perciò è utile che le partite vengano esattamente ponderate, ed a questo fine si viene alla formazione del bilancio generale dell'esercizio nel modo e con le regole che verranno designate al suo luogo. Compilato quindi il bilancio, che porta alla cognizione della vera *entrata* ed *uscita* dell' anno regolarmente classificata, ed inoltre mediante il dibattimento dell' una dall' altra giunti a conoscere ancora, quale sia *l' avanzo* o *disavanzo* verificatosi nell' anno stesso, si procede immediatamente all' apertura dei già indicati *conti finali* nel seguente modo.

Nella prima pagina, che si rinviene in bianco sul libro mastro dopo la scritturazione dell' anno, s' impianta subito il primo dei detti conti finali, cioè quello dell' *entrata* ed *uscita generale*, ove dalla parte destra si passano tutte le partite derivanti da rendite che costituiscono *entrata*, e dalla parte sinistra tutte quelle derivanti da pesi e spese che costituiscono *uscita*, con quella classificazione al più possibile corrispondente all' esposizione del bilancio. Dopo ciò si ragguagliano le mentovate partite dell'

una e dell' altra specie, riferendole ai conti così detti *speciali*, cui appartengono, i quali mediante una simile riferta vengono a rimanere pareggiati. Potrebbe accadere, che un medesimo conto si fosse spogliato contemporaneamente per partita di *entrata* o di *uscita*, e per *debitore* o *creditore*, la qual circostanza può verificarsi nei conti personali, e di questa pure merita che se ne dia qui appresso un cenno.

Si usa alle volte nella scrittura per risparmiare l' apertura di qualche conto speciale (sempre che trattisi di categorie poco numerose) il metodo di servirsi degli stessi *conti personali* al duplice scopo. Per esempio al conto di un appaltatore, di un affittuario, di un canonista, di un inquilino o di altri simili, in vece di preventivamente addebitar loro, come già si è dimostrato, l' annualità della corrisposta o canone, per riferirla al conto speciale, in di cui luogo attesa la mancanza di altre partite della stessa specie può sfogarsi direttamente a quello dell' entrata generale, si attende la circostanza dell' indicato spoglio del libro mastro, affine di spogliare esso conto sotto due aspetti, cioè per l' importo di detta corrisposta notandola sul foglio o quinterno dell' entrata, e poscia per il suo resto sia di debito o credito (presupposto l' addebitamento) notandolo egualmente al respettivo foglio dei debitori o dei creditori. Avviene allora, che allorquando si riferiscono (come sopra) le partite del conto finale di entrata ed uscita generale, il mentovato conto personale viene ad avere il suo carico di corrisposta, e rimane quindi aperto per il risultato, sia di debito, sia di credito. Quanto dicesi per i conti personali dell' attivo, può egualmente aver luogo, sebbene in modo inverso, per quelli del passivo.

Il secondo *conto finale* è quello degli *avanzi* o *disavanzi*, il quale viene aperto il primo anno immediatamente dopo l'altro suddetto di entrata ed uscita generale, da cui prende egli origine. Una sola partita in ogni anno può questo conto ricevere, ed essa proviene dal divario fra il totale dell' entrata e quello dell' uscita generale, che sono i definitivi risultati dell' anno stesso. Se la prima supera la seconda, n' emerge un *avanzo*, che si passa per pareggio al suddetto conto dalla parte sinistra del medesimo, e si riferisce in pari tempo a destra di questo conto di avanzi e disavanzi; ove poi l' uscita superi l' entrata, ne deriva un *disavanzo*, la cui partita passa e si riferisce nel modo inverso di quanto si è detto per quella di avanzo (*a*).

(*a*) Sebbene per modo di regola il conto di *avanzi e disavanzi* debba ricevere una sola partita ogni anno, cioè quella che rappresenta la differenza fra l' entrata ed uscita generale, nulla

Con quanto si è fin qui esposto nel presente §., sembra di aver bastantemente sviluppato il metodo tanto sulla istituzione dei conti, quanto sulla scritturazione progressiva e finale dei medesimi in libro mastro, e di avere altresì chiarito ogni caso e circostanza, che possa verificarsi nel decorso dell' esercizio. Rimane perciò a parlare soltanto *del metodo di chiusura della scrittura*; e fa duopo dichiarare, che questo metodo in due guise diverse può aver luogo, distinguendosi *chiusura annuale* da *chiusura del libro mastro*.

La prima si riferisce alla ipotesi, che voglia continuarsi nello stesso libro mastro la scritturazione del successivo esercizio, per evitare un nuovo impianto di detto libro. Per questa prima specie di chiusura, che dicesi *annuale*, non vi è luogo di aggiungere altre operazioni a quelle già sopra esposte, stantechè accade essa naturalmente mediante l' istituzione e riferimento dei due enunciati conti finali, uno cioè di entrata ed uscita generale, e l' altro di avanzi e disavanzi, il primo de' quali conduce alla chiusura di tutti i relativi conti speciali, che non possono aver progressività, ma devono invece risultare pareggiati nell' anno, mentre il secondo altresì produce la chiusura del conto di entrata ed uscita generale, che parimenti non può avere altro proseguimento. In conseguenza adunque, volendosi continuare nel medesimo libro la scritturazione del successivo esercizio, non si deve altro operare in proposito.

In quanto poi alla chiusura del libro mastro, viene questa a riferirsi al caso, in cui vogliasi o debbasi, per l' esaurimento di quello su cui si opera, pel successivo esercizio impiantare il nuovo libro. Il metodo per tale specie di chiusura meritando di essere trattato con qualche dettaglio e chiarezza, è più conveniente di farne particolare menzione.

§. 6.

Metodo per la chiusura del libro mastro di scrittura corrente.

Dopo terminata completamente la scrittura dell' anno o del periodo ultimo qualunque nel libro mastro che voglia chiudersi, la quale finisce

di meno può sopravvenire un' eccezione alla regola stessa che può verificarsi, quando si discuopra, dopo chiuse tutte le operazioni, una qualche partita atta a ferire l'entrata o l' uscita generale, dappoichè non trovandosi altro refugio, conviene riferirla a questo conto di avanzi e disavanzi, allo scopo di rettificare i risultati già al medesimo riferiti.

col conto di entrata e di uscita generale, che rimane chiuso col riferimento dell' eccedenza dell' una o dell' altra al conto degli avanzi o disavanzi, sono compite le operazioni tutte riguardanti la scritturazione ordinaria, ed in pari tempo, come abbiamo dimostrato nel precedente §. 5., si è venuta naturalmente ad eseguire la chiusura annuale della scrittura, per cui altro non richiedesi nel caso che voglia quivi continuarsi la scritturazione del nuovo esercizio; ma succedono d'altronde le operazioni relative *alla chiusura del libro mastro*, allorquando si abbia ad aprirne altro nuovo pel successivo anno, le quali devono esser condotte nel modo seguente.

Immediatamente d' appresso al conto finale di entrata e di uscita generale dell' ultimo periodo, s'intesta l'altro conto parimenti finale, che sarà il terzo ed ultimo di essi, colla denominazione = *stato delle attività, e passività risultanti in essere al* 31. *decembre* . . = (*a*). Al §. 3. ove si trattò dell' impianto, si esposero le ragioni che consigliano di formare distinto in due o più stati l'attivo ed il passivo; ma siccome quelle hanno solo per oggetto di preoccupare le difficoltà, che possono insorgere nella successiva scritturazione, così nulla hanno di comune nel caso attuale, in cui la formazione dello stato è l' ultima operazione. Ciò posto si eseguisce regolarmente la chiusura del libro mastro, aprendo li medesimi stati uniformi all' impianto, ovvero uno solo, dedicandolo a comprendere tanto le attività quanto le passività, collocandole al loro posto.

Aperto lo stato suddetto, si riferiscono in esso tutte le rimanenze tanto attive quanto passive, risultanti dai conti aperti, classificando sempre in modo regolare i capitali, i generi, i nomi de' debitori ec. e questa operazione si fa caricando alla parte sinistra di questo conto finale le attività, ed alla parte destra le passività (che se ben si osserva viene ad essere nel modo inverso, che si pratica nell' impianto) riferendo le partite ai respettivi conti parziali, i quali nella più parte saranno i *personali*, o quelli che siano in rappresentanza dei medesimi, giacchè quelli *speciali* non possono con questa aver relazione. Con simile riferta adunque ricevendo ciascun conto parziale la partita in quella parte che ne manca, forma il pareggio e viene perciò a rimanere saldato.

(*a*) Potrebbe darsi che la chiusura di una scrittura per molte contingenze seguisse in epoca diversa, ed allora in vece d' indicare il giorno 31. decembre ha luogo sotto quel giorno in cui la chiusura stessa accade.

Eseguendo materialmente questo lavoro, si colpisce nello spirito dell' operazione, avvegnachè saldando un conto che rappresenti attività, il quale per riferta dello stato d' impianto, che è scritturato dalla parte destra, si trova caricato dalla parte sinistra come debito della parte interessata, ne viene, che la partita di pareggio debba passarsi al conto dalla parte destra, la qual partita riferendola allo stato finale delle rimanenze va a collocarsi alla sinistra; come in senso opposto, ma collo stesso principio accade nel saldare i conti che rappresentano passività. Con questo metodo si ottiene, che tutti i conti intermedii della scrittura si trovano saldati, e solo le tavole o stati principali dell' impianto, e quello finale suddetto delle rimanenze restano tuttora aperti, come aperto ancora rimane il conto degli avanzi o disavanzi.

Si disse già al citato §. 3. di questo medesimo capitolo, doversi evitare la mostruosità che ne verrebbe, ove trattandosi di una amministrazione o patrimonio di qualche rimarco, si annoverassero alla rinfusa le attività allo stato d' impianto, frammischiando i capitali coi nomi di debitori, ed eguale avvertenza abbisognare sulle passività; per lo che, provata la necessità di fare sì delle une che delle altre una giusta classificazione, riunendo cioè tutti i capitali, tutti i nomi di debitori, e quanto altro possa formare oggetto separato e distinto, si è proposto per un espediente di venire all' istituzione delle quattro tavole o stati principali di esso impianto. Ora dunque in questa medesima ipotesi veniamo a stabilire la massima, sul metodo di completa chiusura del libro mastro, considerando questo caso medio, facile riuscendo l' adattarlo ad un impianto tanto più complicato, quanto più semplice, di che si è parlato nello stesso §. 3.

Per chiudere definitivamente il libro mastro, si apre appresso a quello intitolato *stato*, un altro conto denominandolo *bilancio del presente libro mastro*, che si trova indicato al §. 2. p. VII. di questo capitolo ed al medesimo si riferiscono i resultati, il che si opera in quanto alle tavole o stati costituenti attività col portare dalla parte sinistra ossia a debito la partita di pareggio, che va a riferirsi dalla parte destra ossia a credito del detto bilancio, e relativamente alle altre tavole costituenti passività si eseguisce co metodo stesso, ma però nel modo inverso; ed in tal guisa operando si viene ad ottenere la regolare chiusura delle mentovate tavole o stati dell' impianto. Al medesimo bilancio vengono altresì riferiti pur anco i pareggi dell' altro conto da chiudersi, cioè quello degli *avanzi* e *disavanzi*, che ove in esso non dovesse esser riferito che il risultato dell' entrata ed

uscita di un solo anno, non conterrebbe che una partita soltanto, e perciò il conto degli avanzi e disavanzi sarebbe superfluo, potendosi la partita regolarmente prendere dall' entrata ed uscita generale, la quale se proviene dall' *avanzo*, deve pareggiarsi col portare dalla parte sinistra la rispettiva partita di pareggio, riferendola dalla parte destra del ridetto bilancio del libro; se poi sia *disavanzo*, la scritturazione della detta partita di pareggio si eseguisce in modo opposto. Nel caso finalmente che il suddetto conto di avanzi e disavanzi contenesse i resultati di più esercizj, le partite dell' una e dell' altra specie si dibattono, e la preponderanza degli avanzi o dei disavanzi, che viene ad essere la partita di pareggio, si riferisce col metodo già accennato.

Operata nella guisa suddetta la scritturazione delle partite di pareggio, trovandosi tutte le rimanenze concentrate nello *stato* delle attività, e passività, che ha formato l' ultimo conto finale, unico, o diviso in più stati uniformi all' impianto che esso sìa, si pareggia anche questo riferendolo al bilancio suddetto, e quindi si procede al restringimento pur anco di questo che sommandosi tanto dalla parte destra quanto dalla parte sinistra, deve perfettamente bilanciare. Così viene a risultare la completa chiusura di tutti i conti del libro mastro risguardanti la scrittura corrente. Chiaro perciò si scorge, che esaurite tutte le indicate operazioni, si giunge allo scopo di far risultare perfettamente pareggiato e chiuso il libro mastro, senza che rimanga ivi aperto un sol conto.

§. 7.

Metodo per la condotta della scrittura di stralcio.

Quando un' amministrazione cessi o possa reputarsi cessata, siccome non possono essere esauriti contemporaneamente gl' interessi, conviene continuare la scrittura allo scopo di stralciare tutti i reliquati attivi e passivi.

La cessazione di un' amministrazione può esser tale da indurre la necessità d' istituire una scrittura di stralcio, indipendentemente da quella della nuova gestione, è ciò si verifica, quando derivi dal termine di un negoziato, che costituisse l' oggetto di una scrittura; dal passaggio di un patrimonio da uno ad un altro possessore; dalla interdizione di una persona cui venga surrogato un amministratore o viceversa; ed in fine da un fallimento. Può essere ancora di altra indole che lasci la scelta fra l' istituzione della scrittura di stralcio, e la continuazione di quella preesisten-

te, e questo accade, quando avvenga la semplice variazione di un amministratore, e quando l'amministrazione soffra riforme anche gravi nella sostanza e nei metodi: nei quali casi sebbene la scelta sia libera senza nuocere alla regolarità, bisogna astenersi, sempre che si possa, dal temperamento d'istituire scritture di stralcio, perchè moltiplicano gli enti e conseguentemente accrescono le difficoltà, quando che, meno la separazione materiale, tutte le altre nozioni si ottengono col mezzo della scrittura doppia, ossia comprovata, anche senza ricorrere alla separazione.

Sia dunque per qualsivoglia delle cause sopraccennate, che si ponga in stralcio un'amministrazione, la scrittura che debbesi istituire per siffatta ingerenza, forma prosecuzione immediata a quella, colla quale veniva condotta l'amministrazione mentre era in vigore. Inerendo a questo principio, possono restare in uso tutti i registri ausiliarj che si trovano in attività, ai quali si fa seguito senza altra variazione che quella di un precedente ristretto, ma il libro mastro, tanto se unico, quanto se ne abbraccia degli altri subalterni e dipendenti, le di cui materie cadono in stralcio, si chiudono questi e quello colle regole stabilite al precedente §. 6.

Lo stato di chiusura del libro mastro corrente forma l'impianto di quello di stralcio, il quale si effettua coi metodi stabiliti al §. 3. che parimenti qui precede. La diramazione de' conti siegue nel modo prescritto al successivo §. 4. comprensivamente a quanto si è detto in ordine ai conti di rendite e pesi, qualora accada che vi siano nello stralcio dei capitali attivi e passivi; come pure nella stessa guisa prescritta al §. 5. si eseguisce la scritturazione progressiva, per tutto ciò, che la natura dello stralcio e le circostanze possono richiedere.

Nell' enunciato §. 5. dando i metodi per la scritturazione progressiva, si è trattato del modo di costituire i conti di rendite e spese, che si rifondono poi all'entrata ed uscita generale, e di questi pure può abbisognare la scrittura di stralcio, o almeno (quando anche la stralcio non avesse capitali fruttiferi, o altre sorgenti di rendite o di profitti) può occorrere un conto di spese del ministero, ufficio, esigenza, mantenimento degli oggetti compresi nello stralcio, e delle cause che dovessero sostenersi. Siccome però nello stralcio appunto succede, che tutti i reliquati si depurino da qualunque controversia e da qualsivoglia pericolo, e siccome per tali circostanze può accadere, che i reliquati stessi diminuiscano od aumentino, così è, che sorga il bisogno di un conto di *rettificazione alli reliquati* coi quali lo stralcio

fù impiantato, nel quale vada a riferirsi tutto ciò, che si verifica in aumento o diminuzione dei conti scritturati (*a*).

La scrittura di stralcio così impiantata è sempre in proseguimento, fino a che la materia resti totalmente esaurita, sia colle rettificazioni sia colla cassa. Il bilancio è costituito per una parte dallo stato d'impianto depurato coi resultati del conto di rettificazione e dall'altro conto delle rendite e spese soprammenzionate, e per l'altra dallo stato delle rimanenze a qualunque periodo voglia il bilancio sperimentarsi.

Questi dati sono certi, ed eccone la spiegazione. Immaginiamo che l'impianto dello stralcio presenti un'attività di ₸ 100m.ª ed una passività di ₸ 80m.ª, dal che ne derivi l'attività netta di ₸ 20m.ª (*b*). Immaginiamo ancora che diverse partite abbiano sofferta rettificazione, per cui dal conto apposito apparisca, che le attività scemino di ₸ 3m.ª, mentre le passività aumentino di ₸ 2m.ª così che lo stato deteriori in complesso di ₸ 5m.ª: più che le spese di amministrazione dello stralcio abbiano importato o abbiano superato le rendite di scudi mille; dunque sta bene, che il primo dato del bilancio sia costituito dallo stato d'impianto depurato coi resultati delle rettificazioni e dell'amministrazione dello stralcio stesso, perchè i residuali ₸ 14m.ª formar debbono il primo dato da controporsi alle rimanenze, e non più gli ₸ 20m.ª apparsi nell'impianto.

Egualmente bene sta il secondo dato da desumersi dallo stato delle rimanenze a qualunque periodo, il quale deve presentare fra l'attivo ed il passivo una differenza precisamente eguale a quella del primo dato, ad onta di tutte le interne variazioni che siano potute accadere. La ragione si è, perchè ritenendo che siansi introitati ₸ 20.mª dalle attività in qualunque modo realizzate, se questi si conservano in cassa, una tal sostanza contrabbilancia l'attività che è scemata sotto le altre denominazioni che la rappresentavano, e non forma alcuna alterazione. Se poi la somma incassata sia pagata in dimissione de' creditori, ne viene, che diminuendo il passivo di tanto, quanto è diminuito l'attivo, il risultato netto è sempre eguale.

(*a*) Qualora le rettificazioni dovessero servire alla riforma dei conti di entrata ed usicta generale di quegli anni, cui si riferiscono le partite da stralciarsi, e diversi riguardi meritasse un anno dall'altro per ragione di cointeressenza di terzi, o altro qualunque motivo, basterà di aprire tanti distinti conti di rettificazioni, quanti sono i diversi riguardi da doversi avere.

(*b*) Sulle ragioni, che possono consigliare l'impianto riunito in più tavole ossia conti, si consulti ciò, che si è detto nei primi periodi del §. 3.

Questo principio è sempre costante ed immutabile in qualunque ipotesi. Sia di fatti in istralcio una pingue amministrazione di maniera, che estinte tutte le passività rimanga una sostanza disponibile, e questa appartenga pure ad una o più persone, ovvero si debba erogare in qualche determinato uso. Quando, a misura che la sostanza si viene realizzando, se ne passi il ricavo o alle persone o all' uso cui appartiene, sorgono sotto l' aspetto di debitori in faccia allo stralcio quei conti, che rappresentano le parti che hanno assorbito la sostanza medesima, e torna sempre lo stesso resultato. Così nel caso opposto, che lo stralcio presenti spunto, e che sia a carico di qualcuno il rifonderlo, variando solo in questo caso, che in luogo di sorgere dei conti in rappresentanza dei debitori, da' quali il denaro siasi introitato, sorgono dei conti che rappresentino quei creditori, dimessi col denaro somministrato da chi era in obbligo di antistare allo spunto.

Se poi non fosse a carico di alcuno il rifondere lo spunto, il che si verifica in un fallimento, allora la perdita ossia lo spunto dei creditori, sia parziale sia totale, deve saldarsi al conto respettivo, riferendola a quello delle rettificazioni. Questo conto operando diminuzione allo stato d'impianto, come abbiamo già spiegato, fa sì, che svanisca l' eccesso del passivo che il medesimo presentava, e ne formi il pareggio.

§. 8.

Regole per correggere i conti scritturati.

Nella moltiplicità delle operazioni è probabile, che degli equivoci possano occorrere. Questi sogliono essere di tre specie. Della prima specie possono considerarsi gli equivoci d' intelligenza, tanto per avere male appreso qualche espressione di contratto o altro documento, che sia servito di base alla scritturazione, quanto per la mancanza di qualche documento, che da poi ricevuto induca diversità sulle cose antecedentemente ritenute : della seconda specie sono quelli derivanti da errori di calcolazioni ; e della terza specie finalmente sono le semplici materiali erroneità.

Gli errori, che possono essere occorsi per mala intelligenza de' patti, o per mancanza di documenti, siccome avranno cagionato, non solo che sia accreditato e respettivamente addebitato ai due conti in corrispondenza una somma diversa dal giusto, ma ancora che le espressioni delle partite siano erronee, la correzione dovrà aver luogo tanto nella cifra, quanto nelle

espressioni. Per eseguir ciò, nel caso di cui si tratta, non si ricorre giammai a rasature, perchè dovendosi praticare tanto nelle partite passate a debito, quanto in quelle passate a credito, non resterebbe traccia che provasse la necessità della correzione, si attaccherebbe la sostanza della scrittura, e per conseguenza vi s' indurrebbe un vizio capace di far vacillare la sua legalità; ma l'errore si emenda passando un' altra partita in ambedue i conti relativi, mercè la quale venga corretta tanto la cifra, quanto le espressioni, enunciando nella partita di rettificazione la ragione dell' emenda, il nuovo dato che viene sostituito, ed il documento su cui l' emenda stessa è basata.

Diverse conseguenze può apportare lo scoprimento di errori di questa natura : può derivarne in fatti la necessità di aggiungere altra somma a quella già scritturata : può viceversa occorrere di minorare la somma scritturata ; e può ancora accadere, che debba la somma stessa eliminarsi assolutamente. Ferma pertanto la regola, che non debba giammai ricorrersi alla rasatura, nel primo caso si passa un' altra partita di supplemento, la quale deve avere lo stesso giro di quella precedente, che con questo mezzo soffre ampliazione ; all' opposto, negli altri casi contemplati in secondo e terzo luogo, la diminuzione, ovvero l' eliminazione si pratica mediante partite a contrapposizione, cioè a dire passando a debito di quel conto, il di cui credito debba diminuirsi o eliminarsi le partite che costituiscono la somma portante la diminuzione o eliminazione, e così viceversa dovrà operarsi nel caso opposto.

Passando a trattare degli errori della seconda specie, cioè di quelli derivanti da difetto di calcolazione, occorre distinguere i casi, in cui gli elementi risultanti dalla partita scritturata stiano a dovere, e che emerga chiaramente dai medesimi l' errore di calcolazione della partita ossia della cifra, dagli altri ne' quali l' errore informi tutta la partita. Nella prima ipotesi, siccome può parificarsi ad un errore materiale, e molto più perchè restano intatti gli elementi che servirono di base al calcolo, è innocuo il ricorrere all' espediente della rasatura per correggere la cifra erronea ; ma altronde nell' altra ipotesi, volendo operare con regolarità, la correzione deve effettuarsi mediante il passaggio di altra partita, che rettifichi tanto nell' importo quanto nelle espressioni quella erronea. Qual partita di rettificazione deve passarsi o susseguentemente a quella da correggersi, quando essa importi aumento alla somma già scritturata, ovvero a contrapposizione nel caso che importi diminuzione. Le correzioni, sia in un modo sia in un altro che vengano operate sopra un conto, è indispensabile effettuarle in

modo precisamente eguale sull' altro in corrispondenza, ove le partite scritturate hanno riferimento.

Resta a farsi parola degli errori puramente materiali; che possono consistere in aver notato nella descrizione della partita una cifra, e portata fuori una diversa; nell' aver data riferta ad una partita per una cifra diversa da quella portata nel primo conto, ove la partita stessa si trova scritturata; nell' aver equivocato in qualche riporto o in qualche somma. Siccome in qualunque di questi casi la ragione della correzione resta sempre provocata dai dati preesistenti o corrispondenti, in guisa che rimane escluso ogni sospetto di dolosa viziatura, così può ricorrersi francamente al partito di effettuare la correzione mediante rasatura della cifra erronea.

Molte volte accade di avvedersi dell' errore in tempo, che i conti in cui restano comprese partite erronee hanno avuto lo sfogo, che ad essi conviene, essendo stati già ristretti e pareggiati in guisa, che riferiti dall'uno all' altro, com' è di regola, sono concorsi a costituire le entrate ed uscite parziali, quindi da queste a quella generale, e talvolta ancora essa saldata, si trova riferito il risultato al conto degli avanzi e disavanzi. Accadendo questo caso, è certo che l'errore, da qualunque siasi causa prodotto, è stato precisamente eguale nelle due partite in correlazione, perchè diversamente avrebbe ostato al bilancio e coseguentemente alla chiusura della scrittura, e perciò deve sanarsi mediante il passaggio di partite supletorie, o di deduzione, cioè a parte inversa. La nuova partita non si passa al conto immediato, ove quella erronea ha avuto il primo riferimento, ma percorrendo di conto in conto si passa nell' ultimo, ove la partita erronea abbia influito, e non si trovi ancor pareggiato; in guisa che se la scrittura fosse del tutto compita, e si trovasse aver chiuso il conto di entrata e di uscita generale, avendo riferita la partita di pareggio al conto degli avanzi e disavanzi, in questo ultimo conto si passa la partita di correzione in quel senso, che deve operare. Avvertendo però, che (ove particolarmente accada di doversi effettuare la correzione sopra altro conto, che su quello immediato ove si dovrebbe) è necessario di esprimere, oltre le ragioni che comandano la correzione stessa, anche il conto in cui trovasi riferita la partita erronea.

§. 9.

Osservazioni sulla rinnovazione delle scritture.

Si pratica da molti di eseguire la scritturazione sul medesimo libro mastro per più anni consecutivi, e fino al totale esaurimento del suo volume; da altri si suole procedere al nuovo impianto a determinati periodi (*a*); da taluni infine si stila la rinnovazione annuale. (*b*) In qualunque dei casi si chiude formalmente il libro antico per trasferire lo stato di chiusura, come impianto del nuovo.

Qualunque dei partiti si adotti è indifferente per l' andamento dell' amministrazione, e solo sarà da considerarsi se sia espediente di procedere più o meno spesso alla rinnovazione dell' impianto, sotto l' aspetto di una operazione materiale. Qui cade in acconcio di esaminare ciò che avviene dal prolungamento della scrittura sullo stesso libro mastro, a fine di paragonarlo al maggior lavoro occorrente pel nuovo impianto del medesimo.

Nel precedente §. 5. si è trattato del modo di chiudere la scrittura annuale formando cioè i conti speciali per restringere tutti i rami tanto di rendite, quanto di spese; quindi il conto di entrata e di uscita generale per riunire in questo tutti i rami suddetti; e finalmente il conto degli avanzi e disavanzi per riferirvi i risultati dell' esuberanza di entrata al di sopra delle spese, o viceversa. E nello spiegare al §. 6. il modo da tenersi per la chiusura del libro mastro, altra operazione non si è aggiunta, che quella di saldare tutti i conti de' capitali attivi e passivi, non che quelli dei debitori e creditori per formarne lo stato di chiusura, il quale stato redatto a forma di quello d' impianto, avuti a calcolo gli avanzi e disavanzi conseguiti durante l' esercizio del libro, deve formare il perfetto bilancio del libro stesso.

(*a*) Tali periodi sono arbitrarj, ma ordinariamente, quando questi si attendano, sono a triennio, o a quinquennio.

(*b*) Non s' intende trattare della rinnovazione annuale nel senso di staccare gli esercizj senza far ripresa cioè delle rimanenze dall' uno all' altro, perchè essendo questo sistema proprio dell' amministrazione pubblica non dobbiamo qui farcene carico secondo che ci siamo proposto nel *Proemio*.

Da ciò risulta avere la chiusura della scrittura annuale la stessa efficacia della chiusura del libro, nulla aggiungendo la riunione de' capitali attivi e passivi, e dei nomi de' creditori e debitori superstiti in uno stato nel quale vengano tutti riassunti : la quale operazione è indotta solo dalla necessità di bilanciare chiudendo il libro, dappoichè le partite singole conservano la stessa forza nei conti proprj, ove continuando la scritturazione resterebbero accese. Il rinnovare dunque frequentemente l' impianto della scrittura progressiva non reca alcun vantaggio, al tempo stesso che occupa il Ragioniere in tutte le operazioni di chiusura del libro vecchio, e d' impianto del nuovo.

Sebbene sia vero che operando colle regole fin qui assegnate, qualunque vicenda accada da riferirsi nei conti, di tutto conservando la storia, si conserva ancora limpida la sostanza dell' azienda, benchè molti anni siano compresi in un libro mastro; è pur vero per altro, che molte vicende riunite possono cagionare diverse operazioni riferibili ad un conto, il che più facilmente può accadere in quei conti che hanno molti rapporti, le quali operazioni sebbene ne conservino sempre intatta la sostanza, pure rendono in apparenza complicati i conti stessi; e perciò è aggradevole il vederli nascere puramente nuovi coll' ultimo loro risultato (*a*). A questo riflesso, che ha pure qualche peso, si aggiunge l' altro, che, specialmente in una amministrazione vasta, converrebbe formare il libro di grosso volume, qualora dovesse contenere le operazioni di molti anni, e la grossezza si rende incomoda a chi deve operarvi ; in fine la lunga durata di un libro lo renderebbe anche sdruscito, ed indecente : tutte queste considerazioni riunite consigliano a procedere di tratto in tratto al nuovo impianto, che potrebbe essere (come si è detto) ogni cinque ovvero ogni tre anni, i quali periodi possono essere ristretti od estesi a seconda delle circostanze.

(*a*) Questo intento si può ottenere ancora senza la rinnovazione del libro, quando si saldi il conto reso involuto, e colla partita di pareggio mediante il consueto regolare riferimento si apra un conto nuovo.

CAPITOLO V.

AVVERTENZE NECESSARIE ALLA REGOLARE CHIUSURA DELLA SCRITTURA CORRENTE

Non si presentano a prima vista, ma pure sussistono alcune difficoltà nel chiudere annualmente la scrittura corrente, sia materialmente, sia virtualmente (*a*), che od osterebbero assolutamente alla chiusura medesima, quando diverse fossero le materie trattate in una scrittura, che riconoscendo periodi diversi, non si avvisasse al modo di compenetrarli; o la farebbero accadere con qualche imperfezione, ove non si depurassero possibilmente i resultati nella scrittura annuale; o per lo meno lascerebbero luogo ad amalgamarsi in un anno le pertinenze di un altro, allorchè non si provedesse al modo di sfogare a carico di ciascun anno le contingenze, che traggono la loro origine dall' anno stesso, o che potessero in seguito verificarsi. Avendo ciascuna delle enunciate tre circostanze il suo gran peso sotto i respettivi rapporti, siamo impegnati a darne partitamente il necessario sviluppo.

§. 1.

Metodo per compenetrare nella scrittura annuale le materie, che riconoscono diversi periodi.

Cinque diversi periodi possono essere riconosciuti nell' amministrazione, che è quanto dire possono costituire l' anno di amministrazione, e sono:

1.° L' anno civile dal primo gennaro al 31. decembre.

2.° L' anno agrario dal 30. settembre al 29. dello stesso mese successivo.

3.° L' anno dei terreni vignati ed ortivi dai 12. novembre agli 11. dello stesso mese come sopra.

(*a*) Posto che si è già spiegato equivalere la chiusura annuale della scrittura alla chiusura del libro mastro, quello che siamo per dire lo riteniamo applicabile all'uno e all' altro caso, ma più positivamente intendiamo che sia attendibile alla chiusura annuale, che somministra gli estremi del bilancio.

4.° L' anno dei terreni olivati dal primo febraro a tutto gennaro egualmente successivo.

5.° L' anno, o altro periodo di convenzione che possa essere stabilito da contratti specialmente di società.

Può accadere, anzi frequentemente accade, che in una amministrazione siano comprese materie sottoposte a più d' uno dei periodi suddetti, ed anche a tutti di modo, che mentre matura l' uno, vadano continuando gli altri, ovvero attendendo la maturazione dell' ultimo siano gli altri di nuovo incominciati a decorrere, per cui trovandosi in una continua fluttuazione di epoche non si troverebbe mai il momento opportuno di formare il nesso dell' amministrazione, per dimostrare la forza totale della rendita, e della spesa, non meno che lo stato di consistenza attivo e passivo.

Questa circostanza non si evita, e le conseguenze medesime sussisterebbero, benchè venisse determinato di ritenere per ciascuna azienda una scrittura apposita di che tratteremo nella seguente Parte III., e segnatamente nei due capitoli 1., e 2. ove svilupperemo tanto il bisogno, quanto il modo di esercitare le scritture subalterne e dipendenti; perchè qualunque separazione di scrittura sotto questo rapporto non ha veruna efficacia, una volta che la difficoltà s' incontrasse nell' allacciare tutti i rami dell' amministrazione, alla quale operazione devono concorrere anche le scritture separate coi loro resultati, mediante il conto di correlazione; e perciò tutto accade nella stessa guisa, come se nella scrittura centrale se ne tenesse il dettaglio.

Quando dunque questo caso avvenga, fa mestieri stabilire un periodo *predominante*, e sotto la scadenza del medesimo scritturare i resultati dell' entrata e dell' uscita degli altri rami alle respettive epoche in cui il periodo respettivo matura. Questo periodo predominante è desiderabile che sia l' anno civile, ma, non essendo ciò necessario, può essere qualunque degli altri, purchè quello che si presceglie abbracci la parte più interessante dell' amministrazione, ed il periodo stabilito è quello, che formar deve l'epoca di chiusura della scrittura annuale.

Fingiamo il caso che siasi stabilito per epoca di chiusura il giorno 31. decembre, e che nell' amministrazione sia compresa tanto un' azienda agraria il di cui periodo maturi il 29. settembre, quanto un possedimento in terreni olivati l' anno de' quali si considera scadere li 31. gennaro, dal che ne avviene che nel giorno 31. decembre, in cui deve figurar chiusa la scrittura, siano già scorsi tre mesi dopo maturato l' anno dell' azienda a-

graria, duranti i quali abbiano avuto luogo varie vicende che interessino l'amministrazione centrale relativamente alla medesima, e manchi ancora un mese a maturare l'azienda degli oliveti. Vediamo quindi in simil caso che cosa convenga di fare.

Per tutte le partite, che riguardano quella parte di azienda, la cui maturazione va d'accordo coll'epoca stabilita per la chiusura, nulla evvi a ridire, perchè analogamente all'epoca stessa devono esser sfogati tanto i conti di cassa verso quelli personali, quanto questi verso i conti speciali, di maniera che siano ad un tempo stabilite le rendite e le spese, ed i reliquati attivi e passivi relativamente alle medesime, i quali estremi somministrano naturalmente gli elementi del bilancio. Ciò che si riferisce poi all'azienda agraria (atteso che l'anno del suo esercizio è già consumato) merita di esser trattato col seguente riguardo, cioè per quanto ha rapporto all'epoca maturata il 29. settembre, deve esser pareggiato col metodo espresso di sopra, e riferito al conto di *entrata ed uscita generale* nella scrittura centrale; che se sarà tale azienda esercitata mediante scrittura separata, ne sarà l'importo riferito al conto di correlazione, e se si ritiene nella scrittura centrale anche il dettaglio, l'importo dell' entrata ed uscita dalla medesima derivante sarà preso da conto apposito, ove saranno stati riuniti tutti i conti speciali, che dalla medesima hanno origine; ma tutte le partite che riguardano il movimento successivo ossia dal giorno 30. settembre al 31. decembre, se scaturiscono e circolano nella periferia dell'azienda agraria, restano nella medesima accese, senza portare alcuna alterazione alla riassunzione dei diversi rami, e se percuotono l'amministrazione, sia che riguardino versamenti fatti alla cassa centrale, sia che consistano in pagamenti da questa fatti per conto dell'azienda agraria, in tutto ciò che è avvenuto dopo l'epoca suddetta dal 29. settembre fino al 31. decembre, si considera l'azienda agraria nello stato di consistenza debitrice o creditrice di quelle somme in aggiunta, o a contrapposizione di quanto la medesima riportava dipendentemente dal suo proprio conto a tutto il 29. settembre.

In fine relativamente all'azienda degli oliveti, il di cui periodo matura un mese dopo, deve operarsi collo stesso principio, ma con effetto opposto, imperciocchè la cassa, e la scrittura centrale ossia generale, chiuse le sue operazioni colla data 31. decembre, aprirà il nuovo conto agli oliveti incominciando il primo gennajo, e le partite in esso riferite giuocheranno nei rapporti interni degli oliveti per cavare i resultati della sta-

gione che cessa ai 31. gennajo, i quali devono figurare all' entrata ed uscita generale dell' amministrazione, ma dirimpetto alla scrittura generale le partite di questo ultimo mese costituiranno un credito o debito relativo alla gestione del nuovo anno.

Questo caso, che considera il periodo predominante ad un punto medio, cioè che debba compenetrarne due, uno de' quali già maturato, l' altro da maturare, può essere applicabile a qualunque altro caso. Solo resterà ad avvertirsi essere sempre desiderabile che quadri il diritto col fatto, e perciò quando un ramo che debba uniformarsi possa scindersi in periodi subalterni, come per esempio le rendite civili, allora quando queste formino una parte accessoria, è miglior partito il fare di queste maturare l' anno in quel punto stesso in cui matura quello dell' altro ramo di amministrazione che forma la parte principale. Alla qual tendenza si riesce, scritturando nel primo anno tanti dei periodi subalterni, siano mensili siano trimestrali, quanti ne occorrono fino alla scadenza annuale del periodo predominante, e quindi parificato una volta l'anno nella scrittura successiva non s' incontra altra difficoltà. Per maggior chiarezza di questo provedimento sarà opportuno formare il caso che l' oggetto principale sia costituito dall' azienda agraria la quale matura il 29. settembre, e che come parte accessoria si posseggano, o si amministrino delle rendite civili, ed allora basterà per il primo anno scritturare tre trimestri delle rendite civili per parificare la scadenza, e quindi negli anni successivi scritturare l'intero anno anche di queste dal primo ottobre cioè a tutto settembre, per mandare così le due scadenze d' accordo.

§. 2.

Metodo per depurare a proprio carico le pertinenze di ciascun esercizio.

Meno il caso, che si adotti la massima della separazione degli esercizj nel senso di assoluto stacco, del che non trattiamo come si trova dichiarato nel precedente cap. IV. §. 9. nota (*b*), tutti i capitali e tutte le azioni, che restano superstiti dopo chiuso un esercizio e con le quali l'esercizio stesso è stato bilanciato, si tramandano a quello successivo, che formano l' anello di congiunzione e somministrano il primo elemento pel bilancio del nuovo esercizio.

Qualunque esse siano tali rimanenze, purchè quadrino nel bilancio, la regolarità de' conti non rimane mai alterata. Ciò non pertanto, le operazioni contabili non sarebbero condotte con sufficiente criterio, ove tutta l'attenzione si limitasse a farle materialmente bilanciare; bisogna dunque oltre ciò avvertire, che soddisfacciano non solo all'esattezza di *fatto*, ma principalmente ancora a quella del *diritto* del conto, l'alterazione del quale apporterebbe un sostanziale difetto.

Mirando pertanto al diritto, come la cosa che meritamente esige il maggiore e più interessante riguardo, fa d'uopo aver presente che la chiusura della scrittura annuale, quando si prendesse come naturalmente si presenta, potrebbe andare incontro a due imperfezioni. Una di *forma* che pure potrebbe in qualche maniera involvere il diritto, qualora la chiusura seguisse nell'atto o nel senso che molti fossero i debitori e creditori i di cui conti fossero accesi, perchè la mole dei medesimi impedirebbe di conoscere la buona condotta dell'amministrazione in ordine alla speditezza, ed il bene stare dei conti stessi relativamente alle parti interessate; e l'altra di *sostanza*, quando non si avesse cura di allocare all'entrata o all'uscita generale quelle rendite o quelle spese, che sebbene non liquidate, non compite o anche non intraprese nell'anno, pure al medesimo dovessero riferirsi per la ragione, che altrimenti anderebbero a percuotere l'amministrazione degli anni successivi, ai quali non appartengono.

È indubitato giovare immensamente che ogni esercizio sia depurato quanto è possibile prima di chiuderlo, ed a questo intendimento, che ha per iscopo la perfezione della *forma* tanto necessaria sotto tutti i rapporti e per conseguenza da doversi ad ogni costo procurare, contribuisce un espediente quanto facile altrettanto efficace.

Scorso il giorno 31. decembre o altro che secondo gli usi o i contratti sia quello che ferma il periodo (*a*), rimangono senza dubbio ad esigersi e pagarsi le scadenze maturate negli ultimi momenti (*b*), e sebbene non apporti difetto sostanziale lo spogliare ossia il collocare le partite tutte insolute fra i

(*a*) Il periodo, che si considera in questo proposito è quello respettivo in cui matura ciascuna azienda, secondo che si è precisato nel precedente §. 1.

(*b*) Per persuadersi che sia inevitabile il rimanere ad esigere e pagare le ultime scadenze basta riflettere a quelle scadenze, che maturano l'ultimo giorno, le quali non potrebbero in conto alcuno essere esatte e pagate prima del giorno seguente.

debitori e creditori, pure è certo che queste involverebbero lo stato sommamente e lascerebbero confusa la distinzione dei debitori morosi da quelli correnti e dei creditori egualmente correnti da quelli arretrati. Ma siccome il grosso del movimento delle rimanenze riferibili all' esercizio decorso accade su i primi di quello nuovo, e prima che incomincino ad apparire le partite appartenenti a questo ultimo, è cosa providissima il far seguito per un certo lasso di tempo mediante appendice ai giornali e registri e conseguentemente ai riparti e conti dell' esercizio spirato, riportando su i giornali d' introito e di esito, non meno che su i registri de' mandati tratti ed estinti tutto ciò, che apparisce ed è relativo a quell' esercizio (*a*). E quando l' amministrazione abbia delle branche affidate a dei subalterni gestori, che rendano conto a periodi determinati, senza punto alterare l' ordine dei medesimi, devono gli stessi amministratori presentare un appendice all' ultimo rendiconto in quel termine, che loro dal proprietario, o dall' amministratore principale viene prescritto.

Questa continuazione però non deve alterare la verità delle date su i giornali, su i rendiconti e su i registri elementari, sebbene la scritturazione del libro mastro non debba oltrepassare il giorno di chiusura del periodo e perciò, quando s' incomincia la registrazione nei libri elementari suddetti delle partite di appendice, e quando se ne compila il rendiconto, è bene di apporvi una intestazione, che dica = *appendice per le partite riferibili a questo esercizio, sebbene abbiano avuto luogo posteriormente* = e sotto questa intestazione passare le partite con le respettive loro date; ma nello scritturare le partite stesse in libro mastro si deve ritenere sempre per modo di regola il giorno di chiusura, aggiungendovi la parola *appendice*.

Spirato quel lasso di tempo, che possa sembrar congruo di fissare secondo le circostanze, il quale può ordinariamente essere di un trimestre, i giornali, i registri e tutto altro che anima il movimento della scrittura, devono essere definitivamente chiusi, lasciando che qualunque cosa rimanga inesaurita sia tramandata a quello successivo, nella certezza che per

(*a*) Ritenuta l' utilità di regolare la scrittura relativamente ai creditori col registro di tratta dei mandati è utilissimo provedimento di esaurire possibilmente i conti dei creditori suddetti con mandati tratti nell' esercizio cui hanno relazione, perchè si trovano così tutti i conti pareggiati ed i creditori riuniti sotto un sol punto di vista ossia sotto il titolo *mandati tratti ed inestinti*, che abbraccia tutti i creditori medesimi.

le addotte ragioni non forma nè confusione, nè amalgama, ma tutto si riferisce limpidamente all' origine.

La chiusura dei giornali e dei registri, che animano la scritturazione (*a*), non impedisce che siano passate in libro mastro quelle partite a carico o vantaggio dei conti speciali in relazione ai personali, le quali vengano ad apparire liquidate, e ciò fino a quando siasi al punto di chiudere la scritturazione dell' esercizio sullo stesso libro mastro; che anzi la chiusura della scritturazione dell' esercizio dipende dalla presentazione di tutti i documenti necessarj a costituire le rendite e le spese, il di cui ritardo talvolta impedisce la chiusura della scrittura stessa per non lasciare molte imperfezioni, quando non sia adottabile qualche altro provvedimento (*b*). Questo è il modo di chiudere l' esercizio possibilmente depurato, ma sempre nel senso che, chiuso una volta, le rimanenze siano tramandate a quello successivo, non trattandosi quì, come già sopra si è notato, dello *stacco*, o separazione reale degli esercizi.

Anche di maggiore importanza è il provvedere al caso, che una qualche spesa sia stata preveduta a carico di un anno di amministrazione, o che una qualche rendita vi sia stata considerata a profitto, delle quali poi le operazioni relative non siano state nell' anno stesso liquidate, compite, e forse ne anche intraprese (*c*). Ma a questa circostanza si provvede ancora facilmente senza alterare la regolarità delle operazioni, imperocchè se la spesa fosse compita nell' esercizio e rimanesse a pagarsi effettivamente, l' uscita generale ne restarebbe caricata, e corrispondentemente apparirebbe-

(*a*) Sotto il nome di *giornali* in questo caso non s' intende comprendere il *giornale di scrittura* di cui si è trattato alla Parte II. cap. III. §. 2. I giornali di cui si parla sono quelli di cassa dei quali può cessare l' uso anche quando la scritturazione continua riguardo a partite indipendenti dalla cassa. Il giornale di scrittura all'opposto essendo il relatore della scrittura deve necessariamente essere in attività fino all' effettiva chiusura della scrittura stessa.

(*b*) È di somma importanza il chiudere le scritture con tutta sollecitudine, ma è un problema se sia meglio chiuderle imperfette, o ritardarle per portarle a perfezione; imperciocchè ben considerando le conseguenze, può essere talvolta meno pregiudizievole il ritardo della imperfezione.

(*c*) Questo caso ha tutta la sua forza quando accade in una amministrazione che è regolata dal preventivo in osservanza rigorosa, ovvero che quantunque adottato il preventivo per pura norma sia stata una spesa caricata ad un esercizio per particolari riguardi, o una rendita abbia servita d' argomento per accordare qualche spesa, mentre eccettuata questa contingenza, per quanto riguarda il metodo ordinario, lo svilupperemo in tutta l' estensione e nelle debite regole al seguente capitolo V. §. 5.

rò nello stato di creditori gli artisti o i sovventori qualunque per quelle somme, che loro fossero dovute, o totalmente o parzialmente in saldo de' loro crediti. Ora nel caso che esaminiamo, basterà di riferire all'uscita la somma accordata per lo intero, accreditandola al titolo della spesa, e questo titolo riportarlo creditore allo stato, in luogo dei creditori che apparirebbero se la spesa fosse stata fatta. Così operando, quando si verifichi la spesa negli esercizj successivi, si riferisce a quel titolo che ne fu costituito creditore, ed in tal modo si ammortizza quel nome di creditore che scaturisce dall' esercizio suo proprio, senza punto alterare i conti di uscita degli anni successivi, i quali devono rimanere estranei a tali operazioni, ed estranei in fatti rimangono.

§. 3.

Modo di distinguere le pertinenze degli esercizj arretrati, e correnti.

Oltre i casi preveduti al precedente §. 2. in ordine alle rendite o alle spese tassativamente assegnate sopra un tale esercizio, e gli altri che si prevederanno al seguente cap. V. §. 5. relativamente ai conti in continuazione, accade tutto giorno che nell' andamento naturale delle cose, vengano apparendo delle partite o assolutamente imprevedibili, o tali, che fino allora siano state con ragione talmente dubbie (*a*) da non potersi considerare, ma che di poi liquidate si riferiscano ad esercizj già chiusi, alle quali, sebbene concorrano a costituire il totale dell' entrata ed uscita generale corrente, fa d' uopo assegnare un collocamento distinto, perchè non manchi mai la maniera di vedere da quali sorgenti e per quanto l'anno ultimo ha risentito influenza.

Ogni bilancio di una vasta amministrazione porta la dimostrazione dell' entrata ed uscita generale tracciata in tre colonne, la prima per le partite *riferibili agli esercizj anteriori*, la seconda per quelle dell' *esercizio che si bilancia* e la terza per il *totale*. Questa distinzione,

(*a*) I dubbj ragionevoli in questo caso sono le contestazioni giudiziali che non riguardino la semplice esecuzione di una obbligazione contratta, il risultato di una speculazione di puro azzardo, e cose simili.

rende scevro l' esercizio corrente di tutto ciò, che appartiene a quelli precedentemente decorsi, potendosi portare nella colonna delle partite relative agli esercizj anteriori tutto ciò, che per le ragioni esposte non appartiene all' ultimo.

Ma per fare ancora di più, possono lasciarsi accesi nella scrittura i conti di entrata ed uscita generale per tre anni precedenti all'ultimo, onde portare a carico degli stessi conti quelle partite che potrebbero verificarsi posteriormente riferibili ai medesimi (*a*), e nel bilancio suddividersi in tre colonne quella riferibile agli esercizj anteriori. In siffatta guisa resterà appianata qualunque difficoltà, evitando al tempo stesso tutte le altre circostanze di sopra rimarcate.

Concludendo per tanto sulla materia trattata nel presente capitolo si avrà, che quante volte l' amministrazione sia in corrente ne' suoi interessi, sia basata sopra buoni sistemi mediante i quali gli atti suoi precedano regolarmente, e sia regolata da una ben intesa contabilità, i bilanci annuali presenteranno, con tutta la regolarità unita alla più scrupolosa esattezza, i veri resultati ragionatamente depurati, uniti alla reale consistenza dell' amministrazione medesima. Ma seppure qualche arretrato, o qualche imperfezione avesse luogo nel suo andamento, non per questo i sistemi contabili di sopra spiegati, mancherebbero del modo di collocare il tutto convenientemente e con perfetto raziocinio; che anzi tutto può porsi nel punto di vista che conviene, distinguendo perfettamente qualsivoglia competenza, sebbene la più involuta ed astrusa, tanto relativamente alla forza dell' amministrazione, quanto alla sua sostanza, non meno che all' epoca dalla quale qualsivoglia vicenda prenda origine, o si riferisca.

(*a*) Qualora in questo periodo accadesse la rinnovazione della scrittura, si trasferiranno nel nuovo impianto i tre conti di entrata ed uscita generale per i soli totali in pareggio dell' una e dell' altra, riportandoli tanto allo stato di chiusura, quanto a quello d' impianto, affinchè non portino alterazione sostanziale.

CAPITOLO VI.

MASSIME PER LA COSTITUZIONE DELLE RENDITE E DELLE SPESE

Si crede forse da taluni che l'incasso di una somma possa dimostrare una rendita, come un pagamento significhi una spesa, ma siffatta definizione sarebbe assurdissima.

In fatti può aver luogo una esigenza a titolo di rimborso di un debito derivante da rendite già maturate negli anni precedenti, che costituisse nell' ultimo stato delle cose un' attività sterile; può accadere a titolo di rimborso d'un impronto fatto per conto di terzi cui incombesse l'obbligo di restituzione; può derivare dall' alienazione di un capitale preesistente in patrimonio; può in fine aver luogo a causa della costituzione di un debito a carico dell' amministrazione coll' obbligo di rimborsarlo. Dalle stesse cause può aver luogo lo sborso, ossia il pagamento di una qualunque somma.

Se dunque l'esigenza può estinguere qualche credito, e qualche capitale preesistente non solo, ma può eziandio costituire un debito; come pure se il pagamento può estinguere non solo qualche debito, e qualche capitale passivo, ma bensì costituire un credito che dia titolo a rimborso, è chiaramente dimostrato quanto assurda sarebbe la definizione che l'esigenza rappresenti la rendita, come il pagamento la spesa.

E dalle medesime ragioni da cui rimane escluso questo falso principio, è provata l'impossibilità di costituire regolarmente i conti di rendite, e di spese per influenza diretta della cassa; dal che ne viene doversi i conti suddetti di rendite e di spese stabilire col puro diritto.

Dopo ciò che porta a concludere doversi intendere per *rendita* un *diritto ad avere* e per *spesa* un *obbligo a dare*, avvertiremo preliminarmente, che dee farsi una sostanziale distinzione fra le *rendite e spese assolute*, e quelle *relative*. La definizione è costituita dall' indole de' conti, imperciocchè quelli d' indole attiva rappresentano le *rendite assolute*, come quelli d' indole passiva rappresentano le *spese* egualmente *assolute*. Qualunque spesa si verifichi che per essere inerente alla rendita ne operi decurtamento, come qualsivoglia introito che si riferisca ad una spesa e ne diminuisca l'importo, sono manifestamente partite *relative*. Posta questa distinzione, delle rendite e spese relative non occorre parlare, perchè non ammettono difficoltà; mentre, se pure si riconosca espe-

diente di aprire per le medesime appositi conti, onde riferirvi regolarmente le partite, questi si risolvono a deduzione dell' importo dei conti speciali costituenti il soggetto principale.

Limitando dunque il discorso a quanto è relativo alla costituzione delle rendite e spese assolute si ritenga, che non è la sola mancanza di stabilità nei metodi e nelle forme quella, che rende difettose le operazioni computistiche, il che pure talvolta attacca l' intrinseco, poichè molto dipendono dall' esposizione e dal giro delle partite gli effetti, che le medesime vanno a produrre; ma quello, che apporta conseguenze più fatali, si è l' oscillazione delle massime sostanziali e specialmente la confusione, che presso alcuni accade fra il dritto ed il fatto, poichè pensano di regolare i conti delle rendite e delle spese col puro esatto e pagato, cioè colla cassa, quando ciò è l' atto con cui si consumano, non quello con cui le rendite e le spese si costituiscono, che è la prima tendenza delle operazioni computistiche. Di fatti una delle più interessanti operazioni è quella di costituire le rendite e le spese, che sono decorse nel periodo che abbraccia la scrittura, il bilancio, o il rendiconto che debba presentarsi; e *se* queste non sono determinate con giusti principj, per il che non siano comprese nel periodo tutte le scadenze che gli convengono, ovvero gliene vengano attribuite oltre il dovere; *se* un metodo si tiene nella determinazione delle rendite, un altro diverso ne venga adottato nella fissazione delle spese; *se* si preterisce il riguardo dovuto a quei prodotti o a quelle gravezze, che sebbene maturino a lungo tempo, hanno influenza sull' amministrazione annuale; *se* le partite d' incerta valuta non vengano regolate con principj stabili; *se* in fine non si forma un giusto criterio nell'attribuire tanto alle rendite, quanto alle spese la rata delle une e delle altre, sebbene non compite o non perfettamente liquidate, ne risulterà che l' amministrazione presenti un avanzo o una deficienza assolutamente insussistente, o per lo meno una oscillazione ed una diversità di resultati da un anno all' altro, capace di far incorrere in errori enormi il proprietario o chi amministra per lui.

Di più seria conseguenza ancora possono essere i difetti enunciati, ove trattisi di una amministrazione sociale, ed ove accada di doversi dividere la sostanza amministrata, imperocchè tutto ciò che di più, di meno, o d' inesatto fosse stato calcolato nei conti, cagionerebbe altrettanti germi di questioni, ed obbligherebbe a ricorrere a dei conti suppletorj e di rettificazione. In somma essendo la scrittura la vera scorta dell' amministrazione,

quando fosse in questa parte difettosa, mal soddisfarebbe allo scopo della sua istituzione.

Sopra tre basi poggia la regolarità delle partite che costituiscono le rendite e le spese. In alcune influiscono le massime legali, in altre le regole amministrative, in diverse in fine servono di scorta l' uso e la consuetudine; e perciò, se riguardo a quelle delle due prime categorie è necessario dichiarare bene e senza ambiguità le norme tutte, che partono da dati positivi, è ancor più indispensabile di precisare quanto riguarda le partite della terza categoria, perchè sono maggiormente suscettibili di essere con varietà d' intendimento applicate.

Ciò premesso, verranno primieramente fatte le avvertenze sull' esatta osservanza dell' attribuzione delle rendite e delle spese ai loro conti determinati, e quindi sarà trattata la materia sotto tre punti, il primo per quanto riguarda le rendite, il secondo per ciò che concerne le spese, il terzo per quello che ha relazione alle une ed alle altre.

§. 1.

Avvertenze sull' attribuzione delle rendite e delle spese ai conti determinati.

È di sommo interesse l' avvertire, che l' attribuzione delle rendite e delle spese ai conti determinati deve ritenersi inviolabile, e conseguentemente qualunque divergenza sarebbe viziosa.

A questo scopo il Ragioniere deve formarsi il quadro, che presenti tutte le diramazioni dell' amministrazione tanto nella parte attiva, quanto nella passiva, ed in conseguenza determini tutti i conti atti a sviluppare le diramazioni suddette, onde attribuire a ciascuna le partite che le sono proprie.

Su tal proposito deve avvertirsi, essere intollerabile l' abuso che si fa dei conti intitolati = *spese diverse* =, *spese straordinarie* =, *spese impreviste* =, perchè per loro stessi sono in grado di deformare l' aspetto di qualche articolo di spesa, quando sotto il manto di straordinarietà o d' imprevidenza si collocassero in questi conti quelle partite, che altronde avrebbero una sede propria, e perchè simili conti possono facilmente prestarsi a mascherare qualche spesa, che non si ami di far comparire marcata. Gli epiteti dunque = *di diverse* = *straordinarie* = *impreviste* = devo-

no desumersi dall' intrinseco, non dal caso, caratterizzando tale soltanto una spesa, che per sua natura non abbia potuto ottenere una sede marcata nei rami dell' amministrazione secondo i proprii rapporti, e giammai confondendovi quella spesa, che anche straordinariamente ed impensatamente si fosse dovuta sostenere pel *risarcimento d' un fondo*, per sostenere *una lite*, per *un armamento*, avvegnachè spese di tal natura devono o riunirsi al conto proprio, o costituire un conto apposito, quando la circostanza lo esiga, ma sotto la sua conveniente denominazione; dal che conseguentemente ne viene, che un conto generico della categoria accennata debba tenersi aperto necessariamente con quella denominazione, che si creda più adatta per quelle partite però, che possono rigorosamente convenirgli, ma senza fare abuso di esso.

Determinati poi i conti costituenti l' amministrazione, occorre di essere sommamente avvertiti nel dare alle partite sì attive che passive una costante definizione, per non oscillar punto, come accaderebbe passandone delle identifiche o analoghe, quali in un conto, quali in un altro; dal che ne verrebbe un difetto intollerabile, che potrebbe sorgere da varie cause, ed apportare gravi inconvenienti.

§. 2.

Massime per la costituzione delle rendite.

I.

Delle rendite de' fondi urbani.

Si ritiene che le rendite de' fondi urbani decorrano sempre giornalmente, e che le scadenze determinate nel contratto di locazione debbano riguardarsi come un termine stabilito pel pagamento. Ciò posto, nella rendita dell' anno deve figurare la scadenza dal principio del contratto, se ha avuto luogo nell'anno medesimo, ovvero dal primo gennaro fino al 31. decembre, e l' unica eccezione che potrà farsi è quella di evitare le frazioni dei giorni, qualora il contratto abbia avuto principio a mese incominciato, limitando in tal caso la partita all' importo di tutti i mesi interamente maturati, e lasciando che i giorni dell' ultimo mese che avanzano vadano a

comprendersi nell' anno posteriore, che congiungerà prendendo conto dal giorno susseguente a quello che compì l' ultimo mese considerato nell' anno anteriore, e terminerà con quello che compie l' ultimo mese dell' anno successivo. Quando poi accade la cessazione dell' affitto, allora si considera la somma, qualunque essa sia, fino a tutto il giorno che il fondo fu reso libero al proprietario.

I I.

Delle rendite de' beni rustici.

I fondi rustici danno i loro prodotti in quella stagione, in cui respettivamente maturano; e perciò la rendita annua de' medesimi non è in altro modo divisibile. Essi riconoscono principalmente tre scadenze, cioè il 29. settembre riguardo alle tenute e ai terreni spogliati, l' 11. novembre rispetto agli orti, vigne, e terreni piantati, ed il 31. gennaro relativamente agli oliveti.

Le tenute e i terreni spogliati riconoscono ancora delle suddivisioni, cioè per l' erbe d' inverno s' intende che abbiano principio dal giorno 30. settembre a tutto il 24. giugno dell' anno successivo, riguardo ai terreni sodivi; il qual termine però rispetto ai terreni prativi si suddivide a tutto il 15. marzo per l' erbe d' inverno, e dal 16. marzo a tutto il 24. giugno per l' erba da falce o da pascolo di primavera; il godimento dell'erbe d'estate finalmente ha principio dal giorno 25. giugno a tutto il 29. settembre. I terreni, che si dassero a corrisposta per effettuarvi la sementa a *grano*, *fava*, o *biada*, vengono concessi dal primo marzo per incominciarvi le maggesi fino al termine del raccolto, che suole aver compimento nel mese di luglio successivo, e qualora la concessione cada su i terreni mietuti l'anno precedente che chiamansi *colti*, allora ha effetto da quando è compito il primo raccolto fino al termine di questo dell' anno avvenire. Se i terreni vengono concessi per la sementa del *grano-turco* o altri *marzatelli*, allora la concessione ha luogo dal primo gennajo per effettuarvi le maggesi fino al raccolto del prodotto, che suole aver termine in agosto ed anche in settembre. Riguardo poi alle macchie, quando ne cada il taglio, deve questo effettuarsi dal primo novembre a tutto il dì 15. marzo dell' anno seguente, e quindi pel trasporto della legna e del carbone resta d' ordinario accordato il termine ulteriore fino al dì 24. giugno.

Molte volte accade di possedere de' beni rustici per un dato diritto di *pascere*, *seminare*, o *legnare*, ed in tal caso si attendono i termini sopra indicati, ove non vi siano contratti o usi in contrario.

Quando i beni rustici, che si posseggono pienamente, siano affittati in modo che il contratto abbracci tutti i prodotti, l' annualità dell' affitto cade nella scrittura dell' anno civile, in cui matura l' anno agrario rispettivamente, richiamando l' anno stesso dal suo principio, cioè per le tenute e i terreni spogliati dal 30. settembre antecedente a tutto il 29. settembre ultimo, per le vigne, orti, e terreni piantati dal dì 12. novembre a tutto l' 11. dello stesso mese venturo, e per gli oliveti dal primo febrajo a tutto gennaro successivo, potendosi per questi ultimi far cadere la scritturazione dell' annualità sotto il 31. decembre, sebbene maturi il 31. gennaro veniente. Nel caso che le tenute e i terreni spogliati vengano affittati in dettaglio, cioè vendendo l' erbe delle diverse stagioni separatamente, e colonizzate, ossia date a corrisposta, le parti che cadono a sementa secondo il turno, tutti i prodotti, che se ne ricavano, concorrono a rappresentare l' affitto, che se ne sarebbe complessivamente ritratto, o che altronde se ne paghi, quando siano di altrui proprietà, e perciò devono esser trattati nella scrittura col metodo stesso degli affitti annuali, non soffrendo altra variazione, che in luogo di riferirsi in una sola partita dal conto dell' affittuario al conto speciale relativo o all' entrata generale, si riuniscono prima, riferendo le diverse partite dei conti de' concessionarj dell' erbe e semente ad un conto di prodotti di quel tal fondo, il quale viene saldato mediante riferimento dell' importo complessivo a quello dei conti suddetti che si riconosce proprio (*a*).

Il solo caso delle macchie merita uno speciale riguardo. Alcune sono cedue, altre di legname da costruzione. Quelle della prima specie sono ordinariamente soggette al taglio ogni nove anni; talvolta però stante la loro cattiva qualità, la distanza o qualche altra circostanza, che osti al commercio delle medesime, il taglio viene protratto fino a quando si presenti occasione opportuna. Le altre cadono a profitto, quando siavi legname atto al lavoro, e le circostanze del commercio ne presentino favorevole occasione.

Se dunque relativamente alle macchie si aspettasse di farne figurare nella scrittura il fruttato, allorchè se ne realizza il prodotto, si commet-

(*a*) Non s' intende parlare della coltivazione a conto proprio dei fondi qualunque, poichè di questo caso si tratta con fondamento, ove vengono precisate le regole per i negozj industriali.

terebbe un grave errore, poichè apparirebbe mancante il fondo di quella rendita per molti anni, dopo de' quali ne sopraggiungerebbe uno che l' aumenterebbe a dismisura, ed intanto sarebbe errore grave, in quanto che ne emergerebbero due inconvenienti dipendenti l' uno dall' altro. Il primo, che i resultati della scrittura non sarebbero giusti, mentre resterebbe preterita una rendita, di cui a ciascun anno ne spetta una quota proporzionata alla produzione dei gettiti, e per conseguenza restarebbe privo lo stato di quell' attività, che va in pari tempo costituendosi, mediante la produzione de' gettiti stessi, e da questa omissione potrebbe discendere, che il proprietario, o quegli da cui dipende l'amministrazione, dovendo in qualunque modo disporre del fondo, incorresse in un equivoco pregiudizievole, quando volesse prender norma dal fruttato degli anni scorsi, mancanti di questo ramo di rendita.

Il sistema da tenersi pertanto per le macchie cedue, delle quali ogni nove anni cade periodicamente il taglio, è quello di portare in entrata ogni anno la nona parte del prodotto approssimativo desumendolo dai novennj precedenti nell' ipotesi la più ristretta, e contemporaneamente annoverare nello stato delle attività il valore de' gettiti per la somma identifica portata in entrata. Quindi nel nono anno, liquidato il prezzo totale ricavato, portare in entrata la somma residuale, la quale unita alle annualità passate nella scrittura degli anni precedenti, costituisca il pareggio del prezzo ritratto; e nel caso, che per qualsivoglia circostanza il ricavo non giungesse ad equiparare neppure la somma scritturata negli otto anni precedenti, allora la somma di divario si riferisce all' uscita, sicuri che sebbene questo caso possa verificarsi, è sempre certo, che i resultati della scrittura siansi approssimati al vero, più che sia stato possibile.

Riguardo poi tanto alle macchie, delle quali sebbene cedue, per le circostanze enunciate, il periodo del taglio non possa determinarsi, quanto per le altre di legname da costruzione, siccome è sempre cosa giovevole accostarsi più che sia possibile alla verità colla rendita annuale, così deve dipendere dai casi particolari, se convenga portare in entrata annualmente una rata approssimativa della rendita, per rettificarsi poi nel modo accennato, allorchè accada effettivamente il taglio, e questo potrà praticarsi, quando una costante esperienza o altre circostanze ne somministrino una fondata probabilità. In caso diverso è indispensabile contentarsi di notare a piedi l'entrata generale, giacchè per l'incertezza della rendita non si è potuto considerare il prodotto delle macchie, indicandole precisamente. Le ren-

dite de' beni, sui quali si possiede il diritto di seminare, pascere, o legnare, cadono sempre nella scrittura di quell' anno, in cui maturano (*a*).

III.

De' canoni, laudemj, e quindennj.

La rendita de' canoni non si ratizza giammai giornalmente, ma si attende la scadenza pattuita nell' istromento d' investitura. Per conseguenza nella scrittura si comprende l' annualità, che è maturata nell' anno civile, riallacciandola dal suo principio, ancorchè avesse origine nell' anno precedente, senza però curare il tempo decorso successivamente dalla scadenza convenzionale al termine dell' anno civile. Quando l' annualità è divisa in rate, che per lo più sogliono essere trimestrali o semestrali, qualora nel primo anno della enfiteusi non maturino tutte la rate a compimento, per essere principiato a periodo già incominciato, nella scrittura cadono soltanto le rate, che siano effettivamente maturate.

I laudemj costituiscono una rendita, quanto certa in genere, altrettanto incerta in ispecie, perchè non sono dovuti, se non quando accade il passaggio del fondo enfiteutico in mani di terzi, ed in questo caso nella somma proporzionale al prezzo relativo all' utile dominio, pel quale il fondo e passato; quindi ne viene, che i laudemj non cadono nella scrittura, se non in quell' anno in cui se ne verifica il diritto.

All' opposto i quindennj (malgrado siano essi dovuti dalle *mani-morte* in luogo e vece del laudemio, perchè arrivato il fondo in loro proprietà, si presume difficilissimo il caso del passaggio in altre mani) siccome portano sicura tanto la somma, quanto la scadenza, così è regolare di scritturare ogni anno, contemporaneamente all' annualità del canone, anche la quindicesima parte del quindennio: il che per altro deve effettuarsi per partita staccata, in modo da non alterare l' importo del canone annuo, e per conseguenza deve riferirsi all' *entrata de' laudemj e quindennj*, che si ritiene dalle altre distinta e separata.

(*a*) La possidenza rurale si esercita ancora in modo diverso dall' affitto e dalla vendita in dettaglio dell' erbe e dei diversi prodotti del suolo: questo diverso modo consiste nelle *colonie*. I contratti di questa natura riguardano tanto unitamente quanto disgiuntamente i così detti *raccolti di paglia*, i *frutti delle piantaggioni*, ed i *profitti del bestiame*, come suol dirsi *delle stalle*; ma siccome il prodotto in tal guisa ottenuto deriva dall' industria, così ne tratteremo al luogo opportuno dopo sviluppata la materia dell' agricoltura e della pastorizia.

IV.

De' frutti dei censi.

Collo stesso metodo prescritto per la scritturazione de' canoni deve trattarsi quella de' frutti dei censi, senza mai interromperli, per avere riguardo alla decorrenza naturale del tempo. Solo nel caso che il censo venga estinto, o perchè il debitore faccia uso delle facoltà di redimerlo, o perchè si verifichi qualcuno dei casi, in cui provede la legge ordinando la restituzione del capitale, allora nella scrittura dell' anno, in cui accada l' effettiva restituzione della sorte, si porta la rata dei frutti calcolata giornalmente fino a tutto il giorno dell' effettivo incasso (*a*).

V.

Degl' interessi e frutti compensativi.

Gl' interesssi sopra mutui, cambi, crediti fruttiferi di qualunque specie, come ancora sopra residuali prezzi di fondi alienati, corrono sempre *giornalmente*, e perciò la scadenza pattuita nel contratto si ritiene come il termine convenuto pel pagamento.

Ciò posto, nella scrittura annuale devono figurare gl' interessi decorsi dal principio del contratto a tutto li 31. decembre, e quindi dal primo gennaro a tutto li 31. decembre di ogni anno.

Per lo stesso principio, quando accada la restituzione del capitale, ossia della sorte principale, deve figurare in quell' anno la decorrenza dal primo gennaro a tutto il giorno, in cui seguì la restituzione.

In altri modi ancora può aver luogo la percezione degl' interessi, cioè a cagione d' imprestiti sopra cambiali, boni, pagherò, nei quali casi la decorrenza de' frutti non scaturisce da un conto, poichè si riuniscono alla sorte principale ed accrescono la somma dell' obbligazione, dunque per gl' interessi di questa natura non si ritiene al debitore il conto aperto; ma siccome il suo debito totale è costituito da due elementi, cioè dalla somma

(*a*) Colle regole dei censi devono essere trattate sotto ogni rapporto le rendite pubbliche, ad eccezione del calcolo giornaliero de' frutti che non può accadere, perchè qualunque trasferimento porta con se il trimestre corrente de' frutti.

effettivamente ricevuta, e dai frutti convenuti, nel caricargli il conto si porta la somma intera distinguendone la collettiva in due partite, alle quali si dà riferimento, la prima accreditandola alla cassa per quanto avrà effettivamente improntato, l'altra al conto speciale *de' frutti sopra cambiali ec.*

V I.

Dei legati.

L' annualità de' legati non è mai ratizzabile oltre la suddivisione, che formano le scadenze risultanti dagli atti che ne costituiscono l'obbligazione.

Per conseguenza di questo principio ne discende, che nella scrittura annuale debbono soltanto apparire le rate scadute a pagamento, e ciò influisce anche sull' incominciamento della decorrenza in guisa, che sebbene la disposizione abbia principio in un anno incominciato, nel di cui progresso fino al termine dell' anno stesso non maturi alcuna rata, in quell' anno non ha luogo alcuna partita nella scrittura, dovendosi nell'anno successivo richiamare la decorrenza dall' origine fino alla maturazione dell'ultima rata, costituendo così l' intero periodo annuale, ed il simile deve praticarsi negli anni successivi.

V I I.

Delle rendite vitalizie.

Di varie specie possono essere le rendite vitalizie, e per bene marcare quelle di cui s' intende trattare, conviene enumerarle. Possono queste consistere in legati vita durante; in assegnamenti alimentarj o simili prestazioni; in fine possono derivare da impronti fatti o ricevuti (come suol dirsi) a capitale perduto, dalla vendita di qualche fondo, o altre attività, cessioni di ragioni, ed ancora da transazioni sopra cose in qualsivoglia modo disputabili.

Per quanto riguarda i legati n' è stato sufficientemente trattato all' articolo VI., così che altro non occorre d' aggiungere, se non di avvertire, che essendo questi vitalizj, ne cessa il diritto coll' ultima scadenza maturata prima della morte del legatario, senza che possa aver luogo il ratizzo per l' intervallo dopo la suddetta scadenza ultima fino al giorno della morte, ad eccezione del solo caso, in cui venisse diversamente ordinato nella disposizione che ne costituisce il diritto.

In ordine agli assegni alimentarj, siccome sono pagabili per loro natura anticipatamente, e sono guarentiti dal principio legale *mensis inceptus habetur pro completo*, il diritto si costituisce col principiare del mese, e perciò nella scrittura dell' anno deve comprendersi la rata inclusivamente di tutto il mese, in cui seguì la morte dell' assegnamentario.

Ove poi si tratti di vitalizie prestazioni, che non rivestano precisamente il carattere di legati o assegnamenti alimentarj, devono attendersi i patti e lo spirito del contratto. Se il pagamento è convenuto anticipatamente, diviene incontrastabile che l' assegnamento siasi voluto garantire collo stesso principio, che regola gli alimenti, e perciò deve essere, come i medesimi, trattato sotto tutti i rapporti. Nel caso opposto il solo spirito del contratto potrebbe indurre a parificarvelo, e qualora il contratto non sia favorito nè dal patto, nè dallo spirito, allora il diritto cessa coll' ultima scadenza maturata precedentemente alla morte. Rimane a trattare di quelle rendite vitalizie, che derivano da impronti a capitale perduto, da prezzo di capitali o altre attività, cessione di ragioni o transazioni qualunque, il di cui correspettivo assegnamento sta in luogo de' frutti e del pagamento della sorte principale, il che induce molto maggior difficoltà.

Ogni capitale o altra attività qualunque ha senza meno la sua sede nella scrittura, e concorre a costituire lo stato attivo dell' amministrazione. In qualsivoglia modo dunque, ed a qualsivoglia patto siegua la distrazione di un' attività o la creazione di un debito, è indubitato, che ogni articolo debba avere il suo sfogo, o eliminandolo dallo stato d' impianto, quando la distrazione proceda da cause, che attacchino il diritto di proprietà, in modo che si riconosca indoverosamente contemplato nella scrittura, o addebitandone il prezzo alla cassa, quando sia effettivamente versato, o costituendone un debitore nel caso che venga pattuita la dilazione al pagamento. La cessione o l' impronto, in di cui correspettività venga stabilito un assegnamento vitalizio, porta effettivamente, che il cessionario o la parte ricevente si obbliga di pagare ogni anno unitamente al frutto una parte della sorte principale, che è più o meno forte, quanto è più o meno probabilmente prossima la cessazione; ma non potendosi eliminare l' articolo dallo stato attivo, nè evitare l' impianto della passività che si costituisce, perchè o il diritto si conserva, sebbene sotto altra forma, o la passività propriamente si crea, nè potendosi alterare i rapporti della cassa, perchè essa deve darsi puramente carico del vero esatto e pagato, ne viene, che debba sfogarsi il conto colle regole che si adotterebbero, quando

la cessione seguisse col patto di dilazione al pagamento, o l'impronto coll' obligo di restituzione della somma ricevuta.

Seguendo questo principio, allorchè il soggetto del contratto vitalizio sia costituito da un fondo o altro capitale, si deve stabilire il valore reperibile del medesimo, e quando derivi da cessione di ragioni o da transazione, deve determinarsi l' importo delle ragioni cedute e transatte colla maggior possibile approssimazione, ed in qualunque dei casi accreditare al conto acceso quella somma, che colle norme suddette siasi reputato di stabilire per fondo del contratto vitalizio, addebitandola ad un conto uuovo intestato *capitale vitalizio*, qual nuovo conto deve secondo le regole indicare la provenienza, le condizioni, e richiamare il titolo su cui poggia.

Il conto, da cui il capitale vitalizio scaturisce, si salda del tutto, avvegnachè ove fra la cifra che presentava a suo carico prima dello stabilimento del contratto, e quella determinata per fondo del vitalizio, emerga dfferenza, questa si pareggia riferendola in aumento o diminuzione a'lo stato d' impianto, quando la partita principale prenda origine dal medesimo, ovvero all' entrata ed uscita (*a*), qualora derivi dall' amministrazione posteriore all' impianto.

Rapporto al capitale vitalizio così impiantato, se ne accende il conto colla partita che gli perviene, mediante il riferimento del valore attribuito alle cose cadute in contratto, e quindi si deve sussidiare con altro conto intestato *conto di fruttato del vitalizio*, ove venga richiamato quello del capitale, e finalmente si apre un terzo conto al *debitore* della sorte e dei frutti. Allorquando il vitalizio derivi da puro impronto, il conto deve sorgere colle stesse norme di un credito fruttifero.

Sistemati in questa guisa i conti, si carica annualmente quello del debitore della somma totale convenuta in contratto, riferendola al conto di fruttato per la rata, che sulla base del saggio legale corrisponde agli interessi del capitale, ed al conto di capitale per la somma rimanente fino al compimento dell' annualità pattuità. Ogni anno però deve scemarsi la rata degl' interessi in proporzione del capitale decurtato colle stesse norme del *conto scalare*.

(*a*) Quando la differenza percuota i conti di amministrazione corrente, deve avvertirsi di riferirla a quello più prossimo all' origine della partita, meno che si trovi pareggiato e rifuso nei conti conseguenti, e perciò in questo caso devono attendersi le regole stabilite per la rettificazione dei conti al cap. IV. §. 3.

Quando avvenga, che la vita dell' assegnamentario continui ancora dopo che il capitale resta esaurito, mediante l' annua imputazione della somma occorrente a completare in concorrenza de' frutti l' annualità stabilita nel contratto, allora la somma intera si riferisce dal conto del debitore a quello di fruttato, da cui riverberando all' entrata rappresenta l'utile, che si è ritratto dal contratto vitalizio: all' opposto venendo l' assegnamentario a mancare prima che il capitale sia esaurito, lo spunto si passa all' uscita, ed in tal guisa resta dimostrata la perdita, che è risultata dal contratto stesso.

Con questo metodo si ottiene, che il capitale o altre azioni cadute in contratto abbiano il loro sfogo giusto e regolare, al tempo stesso che si abbia precisa cognizione degli effetti, siano vantaggiosi, siano pregiudizievoli, che il contratto vitalizio sia per apportare.

Tutto ciò che si è detto per il caso di un vitalizio attivo, è applicabile allorchè il vitalizio sia passivo.

V I I I.

Dei profitti dell' industria.

L' industria per alcune amministrazioni è un accessorio: per altre è l' oggetto principale. Accessorio è, quando l' asse amministrato consista in tante proprietà, e che qualcuna delle medesime si conduca per proprio conto, o che unitamente all' amministrazione delle proprietà si eserciti ancora qualche negozio; forma poi l' oggetto principale, quando la cosa amministrata consista in negozj, traffichi, o mestieri.

Sotto il nome generico d' industria, che in taluni casi può assumere anche quello di speculazione, si comprende tutto ciò, che non ha certezza nei resultamenti, ma che in qualunque modo dipende dalla speculazione e dalla eventualità. Sono tali 1.° l'agricoltura, 2.° la pastorizia, cui fa seguito il sistema delle colonìe, che abbraccia tanto l' agricoltura in genere, quanto la pastorizia, 3.° l' ammassamento e lo smercio de' generi indigeni, 4.° quello che si fa rimettendo i generi indigeni all' estero, 5.° l' acquisto all' ingrosso, e quindi la vendita in dettaglio de' generi tanto esteri, quanto indigeni, 6.° il commercio de' generi esteri per introdursi, 7.° le spedizioni di terra o di mare, 8.° le assicurazioni, 9.° il giro bancario, ossia il negoziato de' fondi da una piazza all' altra, 10.° l' esercizio di qua-

lunque mestiere, che importi l' impiego de' generi, i quali ridotti colla mano d' opera acquistino altra forma e valore.

Alcune regole generali militano indistintamente per qualunque siasi ramo d' industria, cui debba tenersi il conto, ma ognuno però ha qualche particolarità degna di speciali metodi.

Le regole generali consistono nel tenere a ciascun ramo principale d' industria il conto apposito, quindi tanti altri conti subalterni, quante sono le suddivisioni del ramo medesimo. Ogni conto deve essere caricato di quello che rimaneva in essere al termine dell' anno precedente, più di quello che si sia acquistato o sospeso per cause inerenti al medesimo, sempre per il puro speso e pagato, cioè per quanto gli viene per relazione dalla cassa, o da altro conto in corrispondenza, che ne somministri la partita (*a*). Così pure deve essere discaricato nello stesso modo di quanto siasi esitato, che a quel conto apparteneva, ritenendo sempre la stessa regola di riportarvi la partita tal quale deve riferirsi al conto di cassa o ad altro, cui per qualsivoglia ragione deve passare.

Dibattendo il carico ed il discarico, quando la materia sia esaurita, si viene a conoscere l' utile o lo scapito, imperocchè quando il carico del conto superasse il discarico, la differenza sarebbe *scapito*, e nel caso opposto sarebbe *utile*; e la differenza stessa si sana riferendola respettivamente all' entrata o all' uscita generale.

Il conto così condotto, quando il negoziato non sia esaurito, resterà sempre acceso; ma quanto sia regolare, che così accada per non vaticinare sugli utili o perdite, che poi verificandosi diversamente, converrebbe ricorrere al temperamento di passare continuamente partite di supplemento o di detrazione, altrettanto sarebbe irregolare di far progredire il conto, in modo che si amalgamassero gli utili o le perdite di un anno con quelle degli altri successivi; e perciò la scrittura di ogni anno deve risentire le conseguenze di quelle partite, che sono state nell' anno stesso esaurite.

Accaderà per esempio, che siasi fatta una provvista di mille rubbia di grano al prezzo di ☧ 8. il rubbio; e che a questo unite le spese di magazzinaggio, custodia ec. venga a costare ☧ 8. 45. Nell' anno si sa-

(*a*) Questa regola generale soffre eccezione, quando si tratti di fabbricazioni, manifatture, e simili, perchè in tali casi non potendo tenere i conti soggetti alle oscillazioni dei prezzi conviene procedere con tariffe normali, come verrà spiegato a suo luogo.

ranno vendute di questo grano rubbia 300. a ╤ 9. il rubbio, e l' altro resterà in essere. Al fine dell' anno, per portare il conto al suo giusto punto di vista, si deve addebitare il conto a grano di ╤ 165. per utile ricavato dal quantitativo del grano esitato, riferendolo al conto speciale da ritenersi appositamente aperto, ove esistano diversi rami di un identifico negozio, ovvero all' entrata generale nel caso che si tratti di un ramo solo. Così operando, mentre l'amministrazione di quell' anno risentirà l' utile ricavato dalla parte del negozio esaurita nell' anno stesso, il conto a grano resterà acceso pel quantitativo residuale a prezzo del costo, per aversene ragione nel tratto successivo, quando accaderà la vendita: questo esempio vaglia per tutti i casi simili.

Possono meritare un riguardo diverso quei negoziati, che abbracciano molte specie di generi soggetti facilmente a variazione nei prezzi, e a deperimento nella qualità durante la loro giacenza, e ciò più facilmente si verifica allorquando si tratti *dell' acquisto all' ingrosso, e quindi della vendita in dettaglio de' generi tanto esteri, quanto indigeni*. Per queste due circostanze accade, che restino dei fondi di magazzeno, che portati avanti pel valore del costo presenterebbero un capitale effimero, e per evitare simile difetto fa d' uopo, allorquando si chiude la scrittura, di procedere all' inventario di tutti gli oggetti superstiti; valutandoli al prezzo reperibile in giornata, avuto riguardo alla loro qualità, e con questo capitale fissato sul vero, chiudere il periodo precedente, e tramandarne l' importo al conto nuovo.

Quantunque nei negoziati grandi e marcati debba ritenersi il conto distinto a ciascun ramo del negoziato, ciò non è applicabile quando si tratti di un negozio di dettaglio comprendente molti capi di diversa specie, sia perchè si entrerebbe nell' impegno di molti ratizzi, sia perchè talvolta non sarebbero neppure eseguibili tante complicate operazioni, incominciando da quella di tener conto a tutte le menome quantità de' generi venduti. In questi casi conviene necessariamente riguardare il negoziato nel suo complesso, caricandolo dell' in essere precedente, degli acquisti e delle spese dell' anno, e scaricandolo dell'introito derivante dalle vendite, e dell' in essere ultimo da desumersi mediante inventario: dal conflitto di questi dati si verrà a conoscere l' utile o lo scapito.

Ciò che può farsi in questi casi, per non vivere lungamente nell' oscurità, si è troncare il periodo a semestre, a trimestre, o anche a mese, se sia eseguibile.

Si osservi eziandio, che mercè la massima prescritta di caricare a ciascun ramo di negozio (il che milita egualmente quando il negozio debba prendersi nel complesso) gli acquisti e le spese tutte inerenti, si è avuto in vista di stabilire i conti respettivi in modo da costituire ciascuno il vero utile ò scapito derivatone. Oltre però tutto quello, che forma carico diretto ad un tal negoziato, vi sono quelle spese generali, riguardanti tutti o diversi dei negoziati, che si esercitano in una casa, come per esempio il ministero, le pigioni, ed altre diverse spese. Potrebbero anche queste mediante un riparto proporzionale riversarsi a carico dei diversi negozj, ma siccome il più delle volte le basi della proporzione non sarebbero sostenute da un giusto principio, è meglio inteso formare un titolo apposito denominato = *spese riguardanti i diversi negozj* = suddiviso per le diverse specie delle spese medesime, e questo titolo deve essere riferito direttamente all' *uscita generale*.

Pratica qualcuno di portare a carico del negozio i frutti di quelle somme di denaro, che fossero state prese ad interesse per la condotta del medesimo ; ma questo è un errore. O il conto del negozio si considera compenetrato in quello della casa per di cui conto si esercita, ed in questo caso rifluendo l' utile a profitto della casa stessa, siccome sta a carico della medesima l'antistare ai bisogni del negozio, così a peso suo stanno i frutti, che avrà dovuto pagare su quelle somme, cui le proprie forze non hanno potuto arrivare; o il negozio si considera come una terza persona, ed allora deve essere caricato de' frutti dell' interno impronto occorso per il negozio stesso sia egli fatto con denari proprj, o con altrui; ma sempre è vero, *che niente o tutti* i frutti debbono caricarsi al negozio.

Quando un negoziato sia esercitato per conto sociale, per carati, o per azioni, e specialmente quando si tratti di una società anonima, allora è coerente ed è indispensabile tenere il conto agl' interi frutti dei capitali immessi. È coerente, perchè in simil caso il conto del negozio prende la figura di un terzo, per attribuire a ciascuno dei socj, caratanti, o azionisti la quota dei pesi e degli utili; ed è indispensabile, perchè necessita di tenere a ciascuno il conto proprio dei capitali immessi, e corrispondergli la rata competente de' frutti.

Premesse queste regole generali, tratteremo particolarmente dei diversi rami, che esigono speciali riguardi.

L' *agricoltura* è una delle materie vaste presentando molti casi ; imperciocchè dessa senza considerare le minute suddivisioni può trattarsi sot-

to tre aspetti principali, cioè = *semente* = *piantagioni* = *e nudo suolo.* =

Le semente (*a*) richiedono molte lavorazioni, quali eseguibili per mezzo de' buoi, quali coll' opera degli uomini; esigono l' impiego del terreno, che diversamente potrebbe servire al pascolo; abbisognano del seme di quella specie che si vuole riprodurre. Tutte queste costituiscono altrettanti rami di spese, che devono caricarsi al conto della sementa, e delle quali occorrerà di trattare distintamente.

Ed incominciando dai lavori che si eseguiscono col mezzo de' buoi, è da osservarsi, che giova distinguere i resultati dell'ambasciata (*a*), qualora si ritenga a conto proprio, dall' industria della sementa, perchè potrebbe anche eseguirsi la sementa senza avere i buoi del proprio, e perchè una cosa può andar soggetta a delle vicende, indipendentemente dall' altra. Perciò sarà cosa ben fatta l'istituire un conto apposito all' ambasciata de' buoi, addebitandolo del prezzo del pascolare e del fieno che avranno i medesimi consumato, del salario degli uomini addetti ai medesimi, e del consumo degli attrezzi; accreditandolo all' opposto dell' importo delle maggesi, che col mezzo dell' ambasciata saranno state eseguite, a quel prezzo, che si sarebbero pagate ad altri, che le avessero eseguite, non senza aver ragione degli utili o delle perdite, che nel confronto annuale saranno per risultare sul valore del capitale del bestiame pel miglioramento del medesimo, o pel deterioramento e mortalità.

Quanto si è detto relativamente all' ambasciata de' buoi, debbe intendersi ancora per quella de' cavalli, inservienti alla tritatura, ai trasporti ec.

I lavori poi, che si eseguiscono coll' opera degli uomini, costituiscono un conto semplicissimo, bastando addebitarlo dell' importo delle mercedi, che si pagano agli operaj, più del consumo degli attrezzi, e delle altre spese accessorie che possano occorrere. Quello che deve avvertirsi si è, che ogni lavorazione abbia il suo conto distinto, per la vista di ritrovare la corrispondenza fra l' uno e l' altro lavoro, come pure fra una stagione e l' altra. Passando a trattare del seme, si deve questo considerare per la quantità impiegata, valutandolo al prezzo, che avrebbe potuto ritrarsene all' epoca che fu seminato, e l' importo di tutti i conti sovra enunciati formerà il carico del conto della sementa.

(*a*) Nell'arte agraria il conto della sementa si chiama *conto del campo*.

(*b*) *Ambasciata* significa una quantità di buoi riuniti, che può dirsi pure *branco*, *punta ec.*.

Costituirà viceversa il credito della sementa il prezzo de' generi raccolti, ma siccome i medesimi non possono essere sull' istante, e forse neppure nella stagione in cui n'è accaduta la messe, ridotti e realizzati, così per stringere il conto della sementa, i generi dovranno essere accreditati per la loro quantità ad un prezzo approssimativo, ma analogo a quello, che potrebbe in quel punto realizzarsi, riferendo la partita ad altro conto da intitolarsi per esempio *grano in monte*, stantechè il più o meno, che possa ricavarsene vendendo i generi in altro tempo, ferisce una specolazione, e non riguarda più la sementa. Nello stabilire la valuta dei generi, che dovrà avere nella scrittura il giro preaccennato, si abbia in vista tutto ciò, che può concorrere ad alterarne la quantità ed il prezzo, dipendentemente dalla riduzione al grado di bontà necessaria per eseguirne la vendita. La quale cautela è necessaria, perchè mediante le operazioni successive, le di cui conseguenze deve risentire il conto istituito al genere in monte, non offra un divario riflessibile il valore accreditato approssimativamente al conto della sementa, onde evitare la mostruosità, che venga molto alterata la risultanza del detto conto, cui virtualmente si riferirebbe qualunque divario.

Per effetto della riduzione de' generi accade, che un conto produca più conti, e seguitando lo stesso esempio del grano in monte, conciandolo avviene, che se n' estragga una parte, la quale ha il carattere del *cappiame*, *granosa*, *conciatura ec.*; ed allora si salda il conto del genere grezzo, applicando i prezzi alle diverse qualità con giusta proporzione, ma sulla base di quello primitivo, e si fanno sorgere conti nuovi ai generi diversi, che si saranno ricavati. Questi conti poi si sfogano colle vendite, o coll' impiego nel modo che si trova precisato per l' *ammassamento e lo smercio de' generi indigeni*.

Complicata ancora è la coltivazione delle piantagioni, ma per semplificarla, giova notabilmente il far distinzione fra il suolo e gli alberi, o le viti, ove questi presentino due cose distinte, cioè che dal suolo possano ricavarsi dei prodotti indipendentemente dagli alberi o dalle viti stesse. Separato per tanto quanto ha relazione col suolo, su di che dovranno essere applicate le regole date per lo sviluppo dei conti delle semente, e le altre che si additeranno per quelli del nudo suolo, rimane a trattarsi di tutto ciò, che si riferisce strettamente alla coltivazione delle piante.

I lavori, mediante i quali si coltivano le piante, sono di varie specie: la *rompitura* del suolo, l'*ingrassamento* del medesimo, e l' educazione, chiamata *potatura* delle piante. Quelli dell'ultima specie si eseguiscono

esclusivamente colla mano d' opera, e per gli altri può concorrervi anche l'ajuto delle bestie, sia per la rompitura, sia pel trasporto dei letami, sia per quello de' generi. In conseguenza i lavori, che si eseguiscono colla mano d' opera, non abbisognano di altri conti, che di quelli necessarj a riunire le spese occorse al pagamento delle mercedi, ed al mantenimento degli stigli ed attrezzi inservienti ai lavori; per gli altri, nei quali concorre il lavoro del bestiame, può aver luogo quanto si è stabilito in ordine ai lavori di questa specie, che si eseguiscono con bestie proprie: poichè in tal caso conviene trattare l' industria relativa alle bestie, che si ritengono a proprio conto, separatamente dalla spesa occorrente per l' esecuzione del lavoro, in ragione della vettura che avrebbe dovuto pagarsi nel diverso caso.

I diversi lavori di mano d' opera esigono tanti conti distinti, quanti sono i lavori stessi, perchè ognuno presenti l' importo respettivo. Il conto del consumo degli stigli ed attrezzi, può essere uno solo per tutta l'azienda, attesa la somma difficoltà che s'incontrerebbe per distinguerlo nei diversi lavori, stante ancora la circostanza di essere molti degli stigli comuni a più lavori.

Trattato di quanto riguarda i lavori, resta a parlarsi di ciò che concerne i prodotti. Questi, per quanto riguardano i prodotti del suolo, debbono trattarsi colle regole già assegnate per le semente; in ordine agli altri, che non si raccolgono perfetti, come accade segnatamente per il vino e che perciò non potrebbe cadere nella scrittura definitiva, sarà sempre ben fatto, per base delle successive operazioni, l' aprire il conto ad ogni genere di prima produzione, come per esempio alla *tinaja*, ossia al *tinello* per il mosto che esiste in depurazione, applicandogli un prezzo congruo, che possa rimanere ragionevolmente assorbito da quello attribuibile al vino allorchè sarà perfezionato. Se poi, in vece di aprire il conto ai generi di prima produzione, si credesse di economizzare le operazioni, può conservarsi memoria delle raccolte di questa specie in separati quaderni, per passarli regolarmente nella scrittura· tosto che i generi stessi abbiano acquistato il giusto carattere.

Ridotti poi che siano i generi, allora si dovrà procedere alla misura ed apprezzamento dei medesimi. La misura dovrà ritenersi nella reale quantità, ed il prezzo deve fissarsi a quel limite, che sarebbe reperibile subito dopo terminata la raccolta e la riduzione del genere respettivo; imperocchè ritenendolo per procurarne l' esito, a momento creduto più opportuno, assume l' aspetto di una speculazione, che non ha verun rapporto colla coltivazione, come si è detto allorquando si è trattato delle semente,

e perciò sotto questo nuovo aspetto cader deve l' utile o la perdita, che possa derivarne dall' alzamento o ribasso de' prezzi.

Eseguita pertanto la misura e valutazione de' generi nel modo sovra indicato, viene l' importo accreditato al conto della coltivazione, che si troverà già caricato delle spese occorse per la medesima, e la partita del credito viene riferita a debito del conto istituito al genere raccolto. Questo conto deve nascere coll'identifica quantità, e col prezzo accreditato alla coltivazione, e quindi ha luogo la sua prosecuzione tanto colle spese conseguenti, quanto col discarico prodotto dallo smercio, nel modo precisato per *l' ammassamento, e lo smercio de' generi*, ovvero *per l' acquisto all' ingrosso, e quindi la vendita in dettaglio de' generi tanto esteri, quanto indigeni*, secondo che più all' uno o all' altro dei due casi somigli il modo, in cui siegua lo smercio del genere raccolto.

Il nudo suolo presenta, come è naturale, una materia più semplice, ma nulladimeno in tre diversi modi produce, considerato sempre indipendentemente dall' industria della pastorizia, di cui si tratta in seguito. Dal suolo può ricavarsi un prezzo, vendendolo a pascolo qualunque sia la stagione che ricorre, fidandovi del bestiame, e dedicandolo ad uso di falce per la raccolta del fieno.

Il primo e l' ultimo caso sono semplicissimi, poichè basterà l' accreditare al conto dell' erba di quella data stagione, alla quale si riferisce il contratto, il prezzo stabilito, moltiplicandolo pel quantitativo delle rubbia, e questo riferire a debito del compratore, ovvero al conto di quell' industria, che venga eseguita per conto proprio, mediante la pastorizia, ovvero la falciatura de' fieni. Il secondo caso, cioè quello in cui pel consumo di una data erba vengano fidate delle bestie per essere ammesse a pascolo mediante il pagamento di una mensualità richiede un subalterno dettaglio, quale è quello della formazione di un ruolo indicante le bestie che sono state ritenute in fida, colla respettiva durata, e conseguente importo della fida stessa: l' ammontare complessivo del quale deve essere passato in luogo della vendita dell' erba a credito del conto aperto all' erba stessa, e a debito di un conto *fidati* che verrà a tale effetto istituito, a di cui scarico vengano accreditate l' esigenze, gravandone quel conto o quella cassa, che avrà conseguìto il pagamento.

La *pastorizia* deve riguardarsi sotto quattro aspetti. 1.° Ambasciate di bestiame destinato al lavoro. 2.° Ambasciate di bestiame destinato all' ingrasso. 3.° Ambasciate cavalline, vaccine, e suine destinate ad allievo.

4.° Ambasciate vaccine, bufaline, pecorine, e caprine destinate al doppio oggetto dell' allievo, e del frutto (*a*).

Incominciando a trattare delle ambasciate di bestiame destinato al lavoro, fa mestieri che da due conti si faccia sorgere il resultato, da quello cioè di capitale, e dall' altro di uso, poichè il primo ha influenza sull' altro per il miglioramento, o la degradazione, che può il capitale soffrire. È necessario pertanto tenere un conto aperto al capitale che deve nascere, col debito costituito dal prezzo, cui il bestiame sarà stato acquistato, ovvero con quello a cui sarà stato considerato, nello stacco dalle ambasciate di razza, qualora dal negoziante si abbia razza propria, e questo medesimo conto verrà accreditato del ricavo ottenuto da quelle bestie, che per non essere piu atte al lavoro, o per qualunque altro motivo venissero a vendersi, come ancora dei cuoj delle bestie morte. Alla fine della stagione, mediante la contazione ed il nuovo estimo dell' ambasciata, a prezzo reperibile nello stato che si ritrova, viene stabilito il capitale esistente, il quale accreditato al conto porta a conoscere se supera il dare o l' avere. Nel primo caso dovrà accreditarsi al capitale la somma mancante, addebitandola al conto dell' industria, come una perdita dipendente dalla medesima, e nel secondo si addebiterà al capitale stesso la somma di pareggio portandola a credito dell' industria, come un utile ricavato sul capitale che dalla medesima dipende.

In ordine all' industria si aprirà un conto di fruttato e spese, il quale verrà caricato dell' importo dei pascoli, fieno, o altri generi impiegati per nudrimento del bestiame, quindi del salario degli uomini destinati alla condotta e custodia del medesimo, del consumo degli attrezzi, e di qualsivoglia altra spesa accessoria. Sarà all' opposto accreditato dell'importo delle lavorazioni eseguite o per conto altrui, od anche per conto proprio, assegnandogli il giusto prezzo, e dal dibattimento del debito e credito, avuta ragione del risultato del conto di capitale, come si è di sopra stabilito, si ha la cognizione dell' utile, o scapito risultato.

Abbiamo annoverato in secondo luogo le ambasciate di bestiame, destinate all' ingrasso, per le quali altre regole non occorre assegnare, oltre quelle, ove di questa impresa si tratterà come un' industria isolata.

(*a*) Molte bestie riunite della medesima specie formano un corpo che più comunemente si chiama col nome volgare *di ambasciata*. Questo nome però non è il solo in questi casi, perchè in arte si addottano ancora i vocaboli di *branco*, *punta*, *masseria*, *procojo*, *tronco*, la quale diversità di nome però non induce veruna variazione sostanziale.

Per terzo abbiamo posto le ambasciate cavalline, vaccine, e suine destinate all' allievo, e per le medesime (tuttochè sembrino contenere due oggetti, cioè della propagazione e dell' ingrasso) non si costituiscono separate specolazioni, ma è connessa la seconda alla prima, in quanto che l' ingrasso ad altro non tende, che a far acquistare tutto il suo pregio al bestiame da esitarsi.

Il conto pertanto da tenersi deve essere intestato all' ambasciata, senza però confondere una specie coll' altra, quando diverse ambasciate si ritenessero contemporaneamente, e questo deve essere addebitato del valore del bestiame esistente al principio della stagione, sia per acquisto, sia per derivazione della stagione precedente, come pure degli altri acquisti, che potessero avere successivamente luogo, ed un tal conto deve essere appoggiato ad uno stato, che comunemente appellasi *conta*, in cui deve restare classificato il bestiame e distinto nelle diverse categorie, apponendo a ciascuna categoria il prezzo respettivo. Questo medesimo conto deve essere proseguito nell' addebitamento, riferendovi le spese de' pascoli ed altri generi necessarj al nudrimento, non che quelle del salario agli uomini destinati alla custodia, e qualunque altra accessoria. A tutto ciò riunito, che formerà il carico del conto, si deve contrapporre il prezzo del bestiame che si distrae dall' ambasciata, sia vendendolo, sia applicandolo ad altre ambasciate indipendenti da quella di razza, qualora si ritengano dal medesimo proprietario, come ancora il ricavato dai cuoj di quelle bestie, che venissero a perire, e finalmente allo spirare della stagione si accredita al conto stesso il prezzo dell' ambasciata nello stato che è rimasta in essere, e dal confronto del debito col credito costituiti sulle norme prescritte, secondo che superi l' uno o l'altro, viene a conoscersi l' utile o lo scapito, che si è conseguito.

Questo conto però così tenuto in libro mastro, quanto è sufficiente a dimostrare i resultati dell' industria, ed a somministrare tutti i riferimenti della scrittura, non soddisfarebbe per allacciare il conto numerico del bestiame preesistente con quello superstite, molto più che il movimento interno resta alterato dall' aggrossamento ossia dall'aumento di età, che fa passare molto del bestiame da una categoria all' altra, e perciò lo stato ossia *conta*, mercè il quale viene stabilita la rimanenza dell' ambasciata allo spirare della stagione, è necessario che sia ragionato, cioè che parta dalla conta precedente, ed avuto a calcolo il movimento successivo, faccia discendere provato l' aggrossamento e le rimanenze. A tale effetto è indispensabile, che que-

sto lavoro presenti tante colonne ossia finche, quante sono le cause che possono aver influito all'aumento o al decremento, coll'avvertenza di collimare collo stato precedente e colla cassa per tutto ciò, che può avere alla medesima relazione, così che attribuendo le partite alle une ed alle altre finche, mediante apposite osservazioni, si conosca l' intero movimento.

Per ultimo trattando di quelle ambasciate destinate al doppio oggetto dell' allievo e del frutto, conviene riflettere, che se volesse distinguersi esattamente tutto quello, che ha relazione all' uno ed all' altro oggetto, si richiederebbe un' indagine molto astrusa, e molta complicazione apporterebbe nelle operazioni, imperciocchè ritenendo l' ambasciata per l' allievo soltanto, avrebbe pure bisogno del pascolo, ma per ottenere abbondanza di frutto occorre un pascolo di maggior pregio; dunque bisognerebbe separare la rata del prezzo, che si sarebbe impiegato per l' acquisto di un pascolo sufficiente al solo sostentamento del bestiame, dall' altra, che costituisce il di più speso allo scopo di ottenere un pascolo, atto a produrre il frutto abbondantemente. Lo stesso dicasi relativamente agli uomini destinati alla custodia, ed al consumo di molti degli attrezzi, necessarj tanto nell' uno, quanto nell' altro caso.

Oltre le spese che conservano una certa promiscuità, anche i prodotti si collidono, ed è chiaro, ove si rifletta, che se l' ambasciata fosse tenuta soltanto per allievo, la figliuolanza verrebbe aggrossata, e negoziata dopo esser giunta alla sua maturità, ovvero sostituita ai capi matricini, i quali ingrassati si venderebbero con più vantaggio, mentre volendosi dalle madri ricavare il frutto, conviene vendere gli allievi, appena resi atti alla consumazione. Da ciò deriva, che una parte di quanto si ricava dal frutto, si compensa colla perdita, che va ad incontrarsi sulla vendita dell'allievo.

Può formare soltanto eccezione alla regola il caso che si ritenga un procojo di vacche o di bufale da frutto, in luogo separato dall' ambasciata da razza, in modo che competa staccare il conto, separando dall' ambasciata il valore del bestiame destinato al procojo. In questo caso il conto del procojo può camminare indipendentemente, partendo dall' addebitamento del prezzo del bestiame, quindi continuando colle spese del pascolo, della custodia del bestiame stesso, e di tutte le altre dal medesimo dipendenti; e per l' opposto, portando a credito il prezzo degli allievi venduti, dei capi matricini, che venissero pure ad alienarsi, ed il ricavo del frutto. Chiudendo poi il conto stesso col valore del bestiame, che costituisce il procojo, nello stato che si ritroverà al fine della stagione,

da questi elementi, e mediante la dispunzione del debito e credito, si avrà la cognizione dell' utile o scapito risultato dal procojo tenuto isolatamente.

Ove dunque questa eccezione di regola non potesse avere luogo, cioè quando il procojo si ritenesse promiscuamente all'ambasciata, cioè al tronco, allora il conto esser deve complessivo, e va condotto cogli stessi sistemi indicati per il bestiame ritenuto al semplice oggetto dell' allievo, riportando per uno dei prodotti il frutto che si sarà ricavato, e le spese sì di pascolo che di custodia, per quanto si saranno verificate, al doppio oggetto dell' allievo e del frutto.

Un altro modo di esercitare l' industria della pastorizia è quello chiamato delle *sòccite*, il qual termine corrotto procede da *società*, come dai contratti sociali prendono origine le sòccite. Sotto il nome di *sòccite* non s' intendono i contratti di società basati sopra regole comuni, de'quali non occorre tenere apposito discorso, perchè è troppo ovvio doversi i medesimi esercitare a seconda de' contratti stipolati fra i socj, sia in ordine all' impronto, sia relativamente alla divisione degli utili.

Le sòccite sono quelle, in cui uno immette una quantità qualunque di bestiame, e che si chiama il *soccio maggiore*, e l' altro s' incarica della custodia del medesimo, e si chiama *soccio minore*.

Diversi possono essere i patti. Puo stare a carico del soccio maggiore la somministrazione dei pascoli, come altresì può essere a carico del soccio minore. In ordine al prodotto può essere diviso per rata fra l' uno e l' altro, o può essere assegnata una quota certa al soccio maggiore, come ancora può essere pattuita a favore del medesimo la corrisposta fissa di tanto a capo indipendentemente da qualunque eventualità, tanto in ordine al quantitativo del prodotto, quanto al prezzo (*a*).

La quota del prodotto, eventuale o fissa ch' essa sia, pattuita a favore del soccio maggiore, è quella, che costituisce la rendita del bestiame concesso in sòccita, a fronte della quale debbono stare le spese riservate a suo carico nel contratto, e per conseguenza la somma netta costituisce articolo d' entrata da riferirsi al conto di capitale.

In questi casi, egualmente che in tutti gli altri di sopra menzionati, il conto della rendita è sempre dipendente da quello del capitale, di manie-

(*a*) Qualunque sia il modo di corrispondere stabilito dal contratto, non altera mai il principio che siamo per determinare, onde desumere la rendita prodotta dalla sòccita.

ra che deve l' uno nell' altro compenetrarsi. Ciò posto, ritenuta sempre l' esistenza del conto di capitale, deve a questo riferirsi il resultato dell' altro di fruttato, e quindi accreditato al conto medesimo l' importo a prezzo reperibile del bestiame esistente al chiudere della stagione, da desumersi mediante la *conta*, viene la cognizione del vero utile o scapito apparso nella stagione.

La *colonizzazione* delle possessioni è uno degli ottimi metodi per la coltivazione dei terreni, tanto in ordine alle sementc, quanto alle piantagioni (*a*), dalla quale discende anche l' industria del bestiame, perchè in gran parte ha rapporto colla coltivazione.

In ordine all'amministrazione però questo metodo fa sì, che i fondi colonizzati non possono reputarsi concessi in affitto, nè in complesso, nè in dettaglio, per cui, quando abbiamo trattato in questo medesimo paragrafo sotto il numero II. delle rendite de'beni rustici, siamo stati costretti riservarci di parlare delle colonìe, ove avressimo ragionato dell' industria, perchè dal risultato della medesima viene costituita la rendita de' fondi in tal guisa esercitati, ed allorquando in principio di questo medesimo numero abbiamo distinti appunto i rami dell' industria stessa, ci siamo ripromessi fare colle colonìe seguito alla *pastorizia*, perchè in precedenza rimane già sviluppato quanto riguarda l' agricoltura, sia nei terreni spogliati, che piantati; e questo luogo ci è sembrato opportuno, perchè le colonìe comprendono i terreni tanto spogliati, quanto piantati, non meno che il bestiame di cui abbiamo dovuto totalmente trattare sotto il nome di pastorizia.

Le colonìe sono quei contratti, co' quali il proprietario concede al colono il fondo perchè lo coltivi, ed unitamente al fondo dà pure una dote di bestiame, sia da lavoro, sia da razza, che molte volte concorre all' uno ed all' altra. Il proprietario pone del suo il fondo ed il bestiame (*b*), e rimane a carico del colono la coltivazione dell' uno, ed il mantenimento dell' altro.

(*a*) Questo metodo si vede prosperare nei luoghi ove la possidenza è frazionata, e la popolazione è numerosa.

(*b*) Suole il proprietario dare la prestanza dei semi, come pure soccorrere il colono e sua famiglia con generi e denaro occorrente al mantenimento; ma siccome tutto ciò non fa che costituire un debitore, cagionando così un puro movimento di cassa, che si estingue colla restituzione o col rimborso, non occorre tenerne ulteriore proposito.

I prodotti poi si dividono fra il proprietario ed il colono, distinguendoli così: I raccolti così detti di *paglia*, cioè grano, fava, granturco, ed altri minuti qualunque, si dividono per egual porzione fra l' uno e l'altro, gravitando la restituzione del seme sulla metà del colono; il frutto delle piantagioni si divide colle norme stabilite nei respettivi contratti, attribuendone al colono la metà, un terzo, o un quarto, secondo che la piantagione sia più numerosa e fertile, essendo questa la parte più vantaggiosa per il colono stesso, e l' utile che si ricava dal continuo negoziato che del bestiame suol farsi nei mercati, si divide a metà fra il proprietario ed il colono (*a*).

Appartiene pertanto al proprietario la parte dei raccolti, e quella dell' utile sul bestiame. Per determinare il valore dei raccolti abbiamo già assegnate le regole, allorchè si è sviluppata la materia dell'agricoltura, e perciò si devono in questo caso osservare quelle medesime. Non così può dirsi relativamente al bestiame, imperciocchè dal negoziato del medesimo, sia di vendita, sia di acquisto, sia di cambio, può avvenire che il capitale, col quale fu impiantata o costituita la colonìa, abbia sofferto aumento o diminuzione, talchè portando all' utile tutto ciò che siasi effettivamente ricavato, o alla spesa quanto fosse stato pagato, si opererebbe sopra un dato falso. È per conseguenza necessario aprire tanti conti, quante sono le così dette *stalle*, intestandole al colono che le tiene in consegna, ed a queste caricare in relazione ai conti precedenti o alla cassa (qualora si trattasse di nuovi acquisti) il valore del bestiame che le costituisce. Allorchè poi siegua qualunque movimento nel bestiame stesso ivi ritenuto, si deve caricare e scaricare respettivamente dal conto suddetto ad altro da intestarsi al colono sotto l' aspetto di pura cassa, ed alla fine dell'anno, formato lo stato del bestiame nello stato in cui si trova ed a prezzo reperibile, si chiude il conto della stalla riferendolo al conto nuovo della successiva stagione. Questi conti producono che di quanto il colono rimanesse debitore, lo sarebbe puramente verso la cassa, e quanto la stalla fosse in credito, apparterrebbe alla rendita del fondo.

Da quanto si è detto deriva, che il prodotto dei raccolti e quello del bestiame costituiscono la rendita di ciascuna colonìa, e perciò ciascuna appunto delle medesime deve avere il suo conto di rendita e spe-

(*a*) Può accadere qualche diversità nella divisione dei prodotti, a *causa della posizione* della ubertosità, o sterilita de'fondi, o di altre circostanze che qui non cade in acconcio di esaminare, perchè lo scopo di questo lavoro si restringe a determinare il modo onde desumere la rendita de' fondi colonizzati.

se, il risultato delle quali (quando più d' una ne esista nell'amministrazione) deve costituire il conto speciale, ove tutti i conti si riuniscano per essere il risultato complessivo riferito all' entrata generale.

Qualora il colono per patto dovesse effettuare un riflessibile miglioramento nelle piantagioni, che costituisse un aumento di capitale, l' importo del medesimo valutato a prezzo di costo deve concorrere ad impinguamento della rendita, per esser poi rifuso in accrescimento di prezzo del capitale stesso, colle regole che assegneremo in appresso, allorchè tratteremo della scrittura dei capitali e dell' acquisto, o ampliamento dei medesimi.

L' *ammassamento e lo smercio de' generi indigeni* può essere esercitato in due modi, cioè ammassando i generi per rivenderli nel medesimo stato, a circostanze ed in tempo più opportuno, ovvero riducendoli e migliorandoli dopo la compra, per far loro acquistare un maggior valore, anche per cause indipendenti dalla speculazione.

Nella prima ipotesi il conto è semplicissimo, avvegnachè rimane esso caricato del costo de' generi al prezzo cui furono acquistati, unitamente alle spese che conseguentemente siano occorse. Quindi viene il conto stesso accreditato di quei generi, che si sono esitati al prezzo dai medesimi ritratto, e dal conflitto del debito e credito emerge l' utile o lo scapito che siasi conseguito, il quale si riporta all' entrata o all' uscita. Che se succeda, che resti in essere una parte de' generi, per essere trapassati da un anno all' altro, allora si fa luogo alla scritturazione parziale del risultato, sia in vantaggio, sia in perdita, per quanto è relativo alle vendite già seguìte.

Se la speculazione ha per oggetto di ridurre i generi acquistati in miglior condizione prima di procedere alla vendita, il conto diviene necessariamente più complicato. Si deve allora aggiungere al costo primitivo ed alle spese di conservazione anche quanto sarà occorso di pagare per procurare il miglioramento: inoltre bisogna scaricare il conto di quella quantità di generi, che siansi dovuti separare per depurare la massa a quel minor prezzo che vagliono, restando per tal modo aggravato il quantitativo dei generi che restano depurati.

Giova di portare maggior chiarezza su questo proposito, citando qualche esempio. Fatto un acquisto di grani, si riconosce utile ridurli a maggior pulimento, e perciò occorre crivellarli, ossia conciarli di nuovo. Questa operazione non solo apporta una spesa, ma fa sì che il quantitativo del

grano si diminuisca di tutta quella zizzania, che passa sotto la denominazione di *conciatura* ec., la quale è di un valore tanto più tenue.

In questo caso, oltre il doversi il *grano in monte* addebitare di questa nuova spesa, fa duopo dar giro alla *conciatura* ricavata, accreditandola al conto medesimo per il suo quantitativo, ma al prezzo che merita, (la qual partita si riferisce in altro conto apposito, quando resti in essere, ovvero si riferisce alla cassa quando venga immantinente realizzata, o al conto di un debitore, ove sia venduta, ma non incassato il prezzo) e da ciò deriva, che dibattuta una quantità dall' altra, quella del grano resta minore, mentre il più basso prezzo dato alla conciatura non estingue la rata del medesimo corrispondente al valore del grano, così che il debito, che rimane al conto, dovendosi dividere per un minore quantitativo, fa sì che il saggio si renda più forte.

Si supponga un acquisto di bestiame per l' ingrasso, e si vedrà, che non solo accade lo stesso di quanto è stato citato nell' esempio del grano, ma si aumenta una circostanza, che è quella della mortalità. Di fatti, eseguito l' acquisto di una partita di bestiame per la speculazione succennata, viene situato nei pascoli più atti al miglioramento, e ciò non ostante mentre alcuni capi acquistano ogni giorno, altri restano nello stato primiero, deteriorano ancora, ed alcuni ne muojono. In tanto il conto aperto all' oggetto, oltre essere caricato del prezzo di acquisto, viene gravato di quello dell' erbe e dei salarj degli individui addetti alla custodia, dal che deriva, che ripartito il carico del conto sul quantitativo delle teste, vengono queste a costare un prezzo maggiore ciascuna.

Se mentre cresce per tal modo il costo, alcune bestie non crescono di valore, ovvero diminuiscono, e di queste si creda espediente di procurare separatamente la vendita, è indubitato, che non possa accadere se non a perdita. Come accadendo la mortalità di qualcuna, questa non lascia altro valore che il cuojo, e poichè il conto del bestiame ha diritto di essere discaricato del quantitativo de' capi perduti, dovendosi ciò effettuare pel valore realmente ricavatone, quando esso sia minore di quello cui ragguaglia il carico del conto, n' emerge, che il quantitativo superstite resti ad un saggio maggiore.

Date le regole tanto per caricare, quanto per discaricare i conti dalle partite, che precedono l' esito della massa depurata, poco resta a dire sulle operazioni successive. Quando accada dunque il contratto di questa massa, sia parziale sia totale, viene il conto accreditato della quantità e del prez-

zo, ed allora dal conflitto del debito e credito apparisce l' utile o lo scapito, che deve riferirsi all' entrata o all' uscita.

Il commercio de' generi indigeni per rimetterli all' estero apporta alcune operazioni, in senso inverso a quelle che richiede il commercio de' generi esteri, che s' immettono, ed altre poi che sono proprie di questo, e non di quel commercio. Può in fatti seguire la spedizione de' generi indigeni a spese e rischio del corrispondente, può seguire a spese e rischio del negoziante che spedisce, può in fine anche seguire all' azzardo, cioè per tentarne l' esito in piazze estere.

Accadendo la spedizione per tutto conto e rischio del corrispondente, l' importo de' generi spediti, datane la debita regolare partecipazione, opera immediatamente tanto a credito del conto a generi, quanto a debito del corrispondente a di cui favore è seguita la spedizione.

Ne viene di conseguenza, che trovandosi il conto stesso a generi già caricato dell' importo de' medesimi di mano in mano che vennero ammassati, non meno che delle spese accessorie, allorchè venga definitivamente accreditato il prezzo di quelli spediti, sia che questi assorbiscano l' intero quantitativo, sia che ne comprendano una parte, si fa luogo a desumere la quota degli utili o delle perdite risultate dal negozio. Della quale risultanza si ha ragione in fine dell' anno colle regole determinate di sopra. Allorquando la spedizione accada a spese e rischio del negoziante venditore, il conto deve regolarsi in diverso modo. È certo che, estratte le merci dal magazzeno, il conto delle medesime deve averne credito, come è indubitato che il corrispondente non possa giustamente averne debito, fintantochè non sono arrivate a salvamento, e per conciliare questi due dati in opposizione, è mestieri ricorrere ad un terzo conto, che è quello di *merci in ispedizione*.

Si apre dunque questo conto, e mediante l'accreditamento del conto delle merci, si carica dell' importo delle medesime. Perchè l' utile o la perdita del negoziato sorga da un conto solo, questa prima operazione si effettua trasportando le merci spedite al prezzo di costo, avuto riguardo alle spese accessorie incontrate fino al punto della spedizione, così che il conto delle merci non debba risentirne nè vantaggio nè danno. Al conto *merci in ispedizione* si fa seguito con tutte le altre spese occorrenti da quel punto in poi, cioè del trasporto, dell'assicurazione, ove abbia luogo, e di qualunque altra, che possa incontrarsi fino al punto dell' arrivo al luogo di destino.

Arrivato il carico, e ricevuto l'avviso dal corrispondente, si accredita il conto suddetto *merci in ispedizione* dell'importo ai prezzi convenuti, ed allora si fa luogo a desumere l'utile o la remissione incontrata nel negoziato, la quale si passa per pareggio al conto medesimo riferendola all'entrata o uscita. .

Se poi la spedizione succede all'azzardo, militando le stesse ragioni perchè non possa caricarsi alcuno dell'importo delle merci spedite, anzi essendo tanto più forti, perchè non si avrebbe chi caricarne, è nello stesso modo indispensabile il conto terzo *merci in ispedizione*, e per conseguenza tanto la prosecuzione, quanto lo sfogo a questo conto deve darsi colle medesime regole prescritte pel caso precedente. Differisce unicamente un caso dall' altro, allorchè succeda di non esitare tutte in una volta, o tutte in un luogo le merci spedite, imperocchè allora conviene accreditare il conto di quella parte di merci, che si vengano di mano in mano esitando, proseguendo il conto medesimo colla continuazione dell' addebitamento di quelle spese che possono seguitare ad occorrere, per la porzione delle merci superstiti fino all'esaurimento. E qualora alla fine dell'anno l'operazione non si trovasse del tutto esaurita, dovrà il conto regolarsi riferendo all' entrata o all' uscita quella rata di utile o di perdita incontrata sulla parte delle merci vendute, avuto riguardo al prezzo di costo ed alle spese incontrate fino al punto della vendita, e lasciando il conto stesso acceso per il quantitativo delle merci invendute al prezzo di costo, con più le spese che loro convengono.

L' acquisto all' ingrosso, e quindi la vendita in dettaglio de' generi tanto esteri, quanto indigeni può essere pure esercitato in varj modi, cioè vendendo i generi nella stessa qualità e condizione in cui furono acquistati, ovvero riducendoli sotto miglior forma o pregio. Nel primo caso è di sua natura il conto più semplice, poichè basta caricarlo del costo primitivo del genere, e delle spese successive occorrenti alla conservazione del medesimo, non che di qualunque altro accessorio, ed accreditarlo del ricavato dal genere medesimo di mano in mano che si venga smerciando; così si avrà pronta la cognizione dell' utile o dello scapito, che dall' operazione è derivato.

Che se poi il genere acquistato all' ingrosso debba soffrire qualche riduzione prima di essere esitato al minuto, in tal caso dovranno avere luogo i metodi prescritti quando si è trattato *dell' ammassamento*, e

smercio de' generi indigeni, nei modi però applicabili alle diverse qualità de' generi cui debba tenersi il conto.

Il commercio de' generi esteri deve considerarsi in due aspetti, cioè se vengono trasmessi a spese e pericolo del negoziante che commette, o di quello che spedisce. Nel primo caso, data la commissione, e ricevuto l' avviso della legittima spedizione, si è di diritto aperto il credito al corrispondente, e perciò si fa luogo alla scritturazione dell' importo a suo favore per la valuta contrattata, riferendola al conto *merci in ispedizione*. Allora al conto medesimo vanno riferite, riunendole al valore delle merci, tutte le altre spese di assicurazione, ove abbia luogo, trasporto, dazio, scarico, e qualunque altra cosa possa occorrere per la spedizione in genere; quindi arrivato il carico a salvamento, si accredita il conto stesso del valore delle merci al prezzo di costo, più le spese accessorie. Quando le merci sono di diverse specie, le spese suddette si ratizzano sul valore delle medesime, e si riferiscono ai conti diversi delle merci stesse, che appositamente devono tenersi aperti nella scrittura.

Per conseguenza ne viene, che il conto *merci in ispedizione*, non avendo altro oggetto che quello di riunire tutte le spese relative ad un' operazione, per quindi riportare la merce o le merci ai loro conti proprj per il totale del loro costo, deve restare sempre pareggiato, senza influenza alcuna sugli utili o scapiti, i quali devono risultare dalle operazioni successive. Può accadere per altro che questo conto riverberi agli *scapiti*, quando la spedizione andasse soggetta a qualche infortunio, nella quale evenienza conviene accreditare al conto medesimo il valore relativo a quella parte di merce perduta, o a tutta (accadendo l' intera perdita), e riferirlo a quello degli *scapiti per carichi deperiti*.

Più semplice è il giro da darsi al valore de' generi, che si commettono a spesa e pericolo de' corrispondenti, imperocchè giunti questi al loro destino costituiscono allora il credito a quello che gli ha spediti, e dal suo conto si riferiscono immediatamente a quello destinato per i generi stessi. Altra spesa non rimane di aggiungervi ordinariamente, che quella del dazio, il quale pagandosi per ciascuno con distinzione, si carica la rata respettiva al conto proprio.

Esaurita così la prima parte della scritturazione, e collocate le merci, sia per l' uno, sia per l'altro mezzo, al loro conto, queste si conservano come attività in essere pel valore del costo: i quali conti non soffrono

altro carico naturale, che quello delle spese occorrenti alla precisa conservazione delle merci stesse. I conti medesimi vengono poi scaricati colle vendite di mano in mano che sieguono, dovendosi le medesime riferire al prezzo effettivamente ricavato, sia che abbia avuto luogo l' incasso effettivo, così che la partita vada a riferirsi alla cassa, sia che passi a debito del compratore, avendo questi avuto dilazione al pagamento.

Se nell' anno sarà eseguita la vendita intera della merce che figura in un dato conto, allo stringere della scrittura relativa al medesimo, si salda il conto stesso, riferendo al conto degli utili o degli scapiti il divario che ne emerge nel suo complesso, fra il carico costituito dal costo e dalle spese inerenti, ed il prezzo ritratto dalla vendita. Accadendo che una parte soltanto ne sia stata esitata, si desume dal carico del conto il saggio, cui la merce viene a stare, e confrontato il prezzo al quale è stata la parte della medesima venduta, si rileva l' utile o scapito parzialmente incontrato, e questo si scrittura riferendolo al conto suddetto degli *utili* o degli *scapiti*, ossia all' entrata ed all' uscita, conservando il rimanente come un' attività restata in essere. Qualora la merce col finire dell'anno resti totalmente invenduta, si riporta come una attività che si conserva nel suo totale.

Le spedizioni di terra o di mare costituiscono un ramo d' industria, che può dirsi esercitato da quella classe di persone che si chiamano comunemente spedizionieri (sebbene molte volte questi si restringano ad esercitare una specie di senserìa di spedizioni), e sono talvolta esercitate con mezzi di trasporti proprj, ovvero per mezzo di subalterne imprese o vetture. Qualora le spedizioni sieguano con mezzi proprj, il conto ha due rapporti, cioè quello del mantenimento dei mezzi di trasporto, e l' altro delle conseguenze delle spedizioni, così che il volere con un conto solo sviluppare ambedue gl' interessi apporterebbe una soverchia complicazione, e forse un difetto sostanziale, cumulando due cose che fra loro possono reputarsi indipendenti.

Allorquando accada questo caso, che forma una doppia speculazione, lo scopo della scrittura deve esser quello di sviluppare separatamente una cosa dall' altra, cioè a dire, mediante un conto dimostrare il resultato del mantenimento de' mezzi di trasporto a conto proprio, e con altro gli effetti delle spedizioni intraprese.

Il primo conto deve addebitarsi del mantenimento degli stessi mezzi di trasporto, del salario degli uomini addetti alla custodia ed alla condotta, ed accreditarsi del nolo, ossia della vettura che si sarebbe ottenuta da un terzo, cui quei mezzi di trasporto si fossero conceduti per fare quella spedizione, altronde intrapresa a proprio conto. Il secondo poi va caricato del nolo o della vettura, che è stata accreditata al primo, quindi di qualunque altra spesa conseguente ed accessoria riguardante la spedizione, e deve accreditarsi dell' importo combinato per la spedizione, unitamente a qualunque altro profitto risultante dalla medesima causa, di modo che dal conflitto delle partite così predisposte in ambedue i conti ne sorga la cognizione dell' utile o scapito, derivato dall' una o dall' altra speculazione indipendentemente.

Verificandosi viceversa, che si assuma l' intrapresa di una spedizione con animo di subappaltarla in dettaglio o di tratto in tratto, allora il conto sarà un solo, che dovrà addebitarsi di tutto ciò che si conviene pagare ai subalterni intraprendenti, unitamente a qualunque altra spesa accessoria, ed accreditarsi del prezzo combinato per la spedizione, deducendone dal dibattimento delle une colle altre lo scapito o l'utile risultatone.

Le assicurazioni sono contratti di pura eventualità, e tutta l' accortezza consiste nello stabilimento dei gradi di probabilità favorevole o contraria. Perciò altro dato il conto non può avere, che l'accreditamento de' premj che in correspettività della garanzia si ottengano dagli assicurati, contrapponendovi in linea di addebitamento quegl' infortunj che venissero a soffrirsi, i quali formano il correspettivo de' premj che si percepiscono.

Quelle medesime regole che si sono date per le assicurazioni che riguardano infortunj di mare, pirateria, ec. hanno luogo per gli incendj, e per qualunque altra vicenda, che possa essere oggetto di assicurazione, giacchè nelle loro conseguenze i casi sono tutti eguali.

Il giro bancario esige tre specie di conti, chiamati *conto mio*, che significa d'interesse diretto del banco, *conto suo*, che vuol dire d' interesse esclusivo del corrispondente, *conto sociale*, che denota essere l'interesse comune al banco ed al corrispondente.

Il conto mio si tiene unicamente alla moneta del luogo per l' incassato e pagato, perchè a nessuno interessa di conoscere la valuta estera, che lo ha prodotto, ed in cui si è convertito. *Il conto suo*, *ed il conto sociale* si tiene alle due monete, cioè di tratta e di estinzione, perchè deve dimostrarsi la ragione che passa fra l' una e l' altra.

Ai conti respettivi si addebita o si accredita il valore de'fondi, al saggio che si saranno acquistati o venduti in borsa, dal che ne emergerà l' utile o lo scapito avuto nel negoziato, che se riguarderà il conto diretto del banco, sarà totalmente riferito agli utili o scapiti; se deriverà dal conto sociale, anderà agli utili o scapiti la quota che riguarda il banco; se poi avrà relazione al conto del corrispondente, resterà quello acceso come cosa spettante ad un terzo.

Talvolta si fanno delle operazioni isolate, acquistando lettere per una piazza, che si rivendono nell' intervallo che si frappone alla scadenza, come ancora si vende lettera propria sopra una piazza, acquistandone poi altre per farle il fondo, o direttamente o per mezzo di piazze terze. I resultati di tali operazioni si riferiscono ad un conto *cambj in monte*, ed in fine dell' anno il profitto o il danno, che apparisca dal complesso di queste operazioni, si riferisce agli utili o scapiti del banco.

Al fine dell'anno, o quando cessi l' interesse con qualche corrispondente, si riassumono i diritti di provisione, i quali si caricano o si accreditano al conto di quello, e si riferiscono ad un conto speciale apposito intitolato *provisione di banco*. Ove accada poi di percepire una provisione bancaria per una operazione isolata indipendentemente dal ragguaglio del cambio, si riporta nel giornale d' introito di cassa la somma ritirata a titolo di provisione, per articolo separato. Questa partita, cioè la provisione, si riferisce immediatamente dal conto di cassa a quello del *prodotto di provisione di banco*, senza che abbia alcun altro rapporto.

Sotto la denominazione di *esercizio di mestiere*, *che importi l' impiego di generi*, *i quali ridotti colla mano di opera acquistano altra forma e valore*, molte cose possono intendersi. La fabbricazione di qualunque manifattura, e l' esercizio di qualsivoglia arte fabbrile o meccanica, può dirsi che generalmente abbraccino tutta la materia. Ma queste medesime generiche denominazioni ammettono suddivisioni che possono dirsi infinite. Il volere dunque assegnare le regole a ciascuna specie di mestiere, da cui ne verrebbe la necessità di distinguere ciascun caso nel quale fossero applicabili, porterebbe un dettaglio interminabile, e siccome tutto dovrebbe raggirarsi sul perno di regole comuni a tutti i casi, ne avverrebbe, che tante volte dovessero ripetersi le stesse cose. Tutto considerato, si riconosce più utile assegnare delle regole generali, dappoichè facile riesce il farne l' applicazione.

Tre elementi costituiscono la materia da trattarsi, i *generi*, la *mano d' opera*, il *consumo degli stigli*, e per ciascuno sono indispensabili metodi confacenti.

Riguardo ai *generi* è necessario di tenere il conto a ciascuna specie de' medesimi, conto che ne presenti la quantità e il valore. Questi conti partir devono sempre dalle restanze dell' esercizio precedente, e si continuano a caricare di mano in mano che sieguono nuovi acquisti, riferendoveli dalla cassa o dai corrispondenti che gli abbiano somministrati (*a*).

Qualora un genere debba subire una o più lavorazioni prima di ridursi alla perfezione necessaria per essere adoperato, deve passar tanti conti, quanti sono i gradi di lavorazione che deve subire. In tal caso il conto, ove giace il genere nello stato dal quale si va a migliorare, si addebita delle spese occorrenti alla nuova lavorazione che va ad eseguirsi, e quindi si scarica, accreditandolo del genere per la quantità risultata dopo il suo miglioramento a prezzo, che unitamente ai rifiuti assorbisca il valore primitivo e le susseguenti spese. Si dà poi sfogo dello sfraso nella quantità coi rifiuti suddetti al valore che possono meritare, ovvero col niun valore, quando siano realmente tali: quale accreditamento va a riferirsi in debito all' altro conto destinato a ricevere il genere nel nuovo stato in cui viene ad essere costituito. Questo medesimo sistema si pratica tante volte, quante sono le variazioni da darsi ad un genere, prima che sia depurato.

Sia che i generi s' impieghino nello stesso stato in cui n' è seguìto l' acquisto, sia che debbano subire precedentemente altre lavorazioni o preparazioni, per le quali abbiamo di sopra fissate le regole, deve trattarsi del modo di scaricare i conti dei medesimi, mediante l' impiego. L' operazione si presenta facile, ma pure abbisogna di un metodo.

Alla fabbricazione, cui i generi devono concorrere, deve aprirsi il conto ove riferire il prezzo de' generi stessi, la man d' opera, il consumo degli stigli, e tutt' altro che le è relativo; dunque è ovvio, che al conto del genere vada accreditata quella quantità che vi s'impiega, riferendola a debito della lavorazione cui serve; ma mentre è semplice la operazione relati-

(*a*) Sebbene si stabilisca come regola generale, che i conti de' generi debbano essere caricati e discaricati a' prezzi di costo, pure questa regola può esser soggetta ad eccezione nei casi contemplati in appresso, coi quali si propone il temperamento dell'adozione di una tariffa normale.

vamente alla quantità, astrusa diverrebbe nell' attribuirle il prezzo, se non si ricorresse ad un espediente.

L' acquisto de' generi può seguire, ed anzi è inevitabile che siegua a diversi prezzi, come necessariamente accade che le successive vicende di sfrasi o di deperimenti concorrano ad aggravare più o meno il costo de' medesimi. Ciò posto, quando l' accreditamento, che deve costituire il debito della fabbricazione, volesse ragguagliarsi sull' eventualità, ne seguirebbe una continua oscillazione nelle valute, oltre che bisognerebbe talvolta operare all' azzardo, perchè accaderebbe di dover staccare dal conto a generi una partita, prima che fosse liquidata sotto tutti i rapporti capaci di apportarvi alterazione.

Tutto questo viene evitato, quando per tale operazione si adotti una tariffa normale. In conseguenza di che è necessario di formare una tariffa, che prefigga il valore da attribuirsi a tutti i diversi generi, che possono impiegarsi in una data fabbricazione, ed in tutti gli stadj, e sulle norme di questa scaricare i conti a generi dall' uno all' altro, ed in fine caricare quelli di fabbricazione. Dall' applicazione della tariffa apparirà un divario nei conti a generi in vantaggio o in perdita, e questo si sana in fine dell' esercizio, portandolo ad utili o scapiti di tale derivazione senza che venga menomamente alterata la sostanza, perchè simili utili o scapiti stanno in rappresentanza di quel più o meno di debito, che avrebbero originariamente risentito i conti di fabbricazione.

Relativamente alla mano d' opera sarebbe irregolare e forse anche impossibile, di tener distinti gli operaj in tanti ruoli, quante sono le fabbricazioni che col mezzo loro si eseguiscono, perchè la promiscuità de' medesimi e l' alternativa destinazione che ad essi può darsi renderebbero questo partito sommamente malagevole; così che per regola generale (non però esente da qualche particolare eccezione, quando le circostanze lo permettano) il ruolo degli operaj ed il conto delle spese ai medesimi relative deve essere un solo.

Da questo conto devono diramarsi le quote appartenenti a ciascun articolo di fabbricazione, in guisa che ognuno risenta il suo carico doveroso. Per eseguire questa diramazione con regolarità, sarà necessario di aver predisposto il ruolo degli operaj in modo, che presenti la cognizione dell' impiego dato a ciascun operajo, e del tempo che ha nel medesimo continuato relativamente a quella o quell' altra fabbricazione. Successivamente occorre formare un riparto, ove siano intestati tutti i rami di fabbricazio-

ne, in cui gli operaj hanno servito, ed a ciascun articolo devono applicarsi le partite respettive. Chiuso poi il riparto, che collimi colla somma totale portata dal conto, si scrittura a carico del conto stesso, diramandone le partite a quelli delle fabbricazioni che devono esserne gravati. Questo riparto può esser formato in modo inerente al ruolo, tracciando nel medesimo tante colonne, quanti sono i diversi rami della fabbricazione per portare in ciascuna le quote relative. Sarà però più semplice adottare una tariffa, che stabilisca l' importo della mano d'opera, e sulle norme di questa caricare i conti dei generi confezionati, accreditandolo all' importo complessivo de' ruoli; nel qual caso la differenza viene sfogata come quella del costo de' generi.

In ordine agli *stigli* è pure necessario un metodo, che ne semplifichi le operazioni relative, imperciocchè sarebbe ineseguibile il tenere appresso al consumo de' medesimi, liquidandolo singolarmente.

Premesso che degli stigli suddetti debba tenersi il conto nella scrittura, appoggiato all' inventario che parta dalle rimanenze del precedente esercizio, e venga caricato di tutti i susseguenti acquisti, dovrà anche per questi stabilirsi una tariffa, che determini il consumo di ragione di tempo o di operazione, e sulle norme della medesima discaricare il capitale, addebitandone i conti per i quali se ne sia fatto uso.

§. 3.

Massime per la costituzione delle spese.

Sarà utile di osservare preliminarmente, che sotto il titolo di spese può intendersi tutto ciò che costituisce il passivo dell' amministrazione; e per conseguenza sotto questa generica denominazione verrebbero inclusi tutti quei rami, anche d' industria o di speculazione, che per le vicende cui potessero andar soggetti presentassero uno scapito anzichè un utile. Di queste contingenze eventuali non occorre parlare, perchè avendo assegnate le regole per condurre i conti, in tutti i casi si è concluso, che la preponderanza delle partite di debito su quelle di credito, o viceversa, dimostra l' utile o lo scapito risultato dall' interesse, cui il conto si riferisce, il qual risultato va a percuotere il conto finale di *entrata* o di *uscita generale*. Rimane pertanto a parlarsi di quelle spese, che sorgono propriamente dai rami d' indole passiva.

Molti rami, che costituiscono la parte passiva, sono dell' identifica natura di quelli, che in altro senso formano la parte attiva, e segnatamente = *le rendite de' fondi urbani*, = *quelle de' beni rustici*, = *i canoni*, = *i laudemj e quindennj*, = *i frutti di censi*, = *gl' interessi e frutti compensativi*, = *i legati*, = *e le rendite vitalizie*. Una volta che sono state prescritte le regole per condurre i conti di questi rami, allorchè se n' è trattato come di costituenti attività, è chiaro, che le stesse regole debbano militare nell' altro caso, cioè allorquando s' incontrino come costituenti passività, così che non fa di bisogno tornare su questo argomento. Ne viene pertanto, che esaurita già la materia relativamente a tutti i conti riguardanti l'industria, i quali possono comparire tanto in entrata quanto in uscita secondo le circostanze, ed assoggettati i conti soprammenzionati alle stesse regole prescritte per quelli medesimi, allorchè si trattino sotto l' aspetto di rami attivi, poco altro resta a dirsi, perchè realmente pochi altri conti possono eccettuarsi da queste due categorie.

Quelli infatti che possono ritenersi assolutamente per passivi, e nessuna similitudine hanno con gli attivi, sono i conti riguardanti le *spese generali* cioè quelle che comprendono l'intera amministrazione, e non hanno verun particolare rapporto, vale a dire = *le spese di ministero*, = *le tasse prediali governative e comunitative*, = *la manutenzione delle fabbriche*, = *quelle del mantenimento della casa del proprietario*, e simili; e per queste soltanto occorre d' indicare i metodi.

Tutte le spese di questa natura devono avere il conto apposito, e questi conti si caricano in relazione alla cassa, qualora le spese che dalla medesima si sono effettuate, rimangano nelle respettive partite istantaneamente ed interamente esaurite, o ai conti de' creditori, quando del loro importo si tenga conto aperto colle parti.

Dopo questa generica prescrizione, volendo con alquanto più di precisione indicare i metodi confacenti ai diversi rami, incominceremo *dalle spese di ministero*.

Per queste, quando siano stipendiati diversi ministri o inservienti, conviene formare un ruolo, ove siano notati i nomi e cognomi, le qualifiche, e le provvisioni respettive: in margine devono essere apposte le quietanze da rilasciarsi dagl' individui; ed ove il ruolo comprendesse ministri o inservienti destinati a diversi ufficj, per i quali nella scrittura si tenessero i conti distinti, allora sarà necessario, o di formare tanti ruoli separati, o di classificare i medesimi in tante categorie, quanti sono i diversi ufficj, affine

di poterli con facilità ripartire e diramare. I ruoli così combinati si passano a credito della cassa, che gli avrà pagati, e si riferiscono a quel conto o conti, che i medesimi riguardano.

Per le tasse prediali, siano governative, siano comunitative, può generalmente evitarsi il conto personale al ricevitore, riferendole direttamente al conto speciale, perchè d' ordinario si pagano puntualmente ed alla scadenza, ma potrebbe formarsi eccezione alla regola, quando accadessero dei pagamenti in conto, o si dovesse qualche cosa appurare prima di riconoscere l' intero importo a carico dell' amministrazione. Al conto delle tasse prediali si riferiscono eziandio quelle, che si bonificassero agli enfiteuti o ai censualisti, ovvero si ottenessero dai creditori degli uni e degli altri per la rata relativa al dominio diretto, o al capitale del censo.

Le spese di risarcimenti di fabbriche devono girare fra l' artista, la cassa, ed il conto di spesa, qualora secondo il principio suespresso e sempre valutabile occorra di tenere all' artista il conto aperto. Ove dunque abbia luogo il conto dell' artista, l' importo de' lavori deve all' artista accreditarsi, riferendolo al conto intestato alla spesa, ed i pagamenti che vengono effettuati si riferiscono dalla cassa all' artista, mercè i quali viene esaurito il suo credito.

Su tutte le altre spese poi, che occorrer possono pel mantenimento della casa del proprietario, o per altri somiglianti oggetti, ritenendo i principj di sopra stabiliti, facile è disimpegnarne la scritturazione, bastando ritenere, che ove il pagamento sia fatto a persona, che non abbia un conto aperto coll' amministrazione, e le spese siano immediatamente e totalmente saldate, le partite dalla cassa possono riferirsi immediatamente al conto di spesa; ed all' opposto, ove accada che un terzo ne sia creditore o che abbia per qualunque ragione un conto in corrente, deve a questo riferirsi, e dal conto del medesimo alla spesa l' importo delle somministrazioni, come dalla cassa al conto del creditore i pagamenti, a misura che avranno luogo.

Si vede qualche volta praticata la distribuzione delle spese, sebbene generali, ai diversi rami dell' amministrazione, e segnatamente il pagamento delle tasse prediali, e l'importo dei risarcimenti si vede ripartito a carico dei singoli fondi. Tuttochè questo sistema non sia sostanzialmente difettoso, qualora si trattasse di un' amministrazione di entità, indurrebbe in un dettaglio tale che prolungherebbe immensamente le operazioni, quando altronde le spese suddette sono benissimo allogate fra le generali, e nessun

difetto ne deriva, mentre la proporzione fra le rendite e le spese suddette si ricerca sempre sul totale, nè gioverebbe punto il procurarla individualmente, perchè in ordine alle tasse conservando sempre la loro proporzione, nessun vantaggio reca l' imputazione della rata sulla rendita di ciascun fondo, e per quel che riguarda le spese di manutenzione, variando esse annualmente, miglior effetto produce il conoscerle complessivamente (perchè i divarj si compensano) di quello che individualmente.

§. 4.

Applicazione delle massime alle diverse specie di aziende.

Stabilite una volta le massime per la costituzione delle rendite, ove si è avuto riguardo a tutti i cespiti non solo di certa e perenne produzione, ma ancora a tutti i rami di negoziato, industria e speculazione; come pure determinate le massime stesse relativamente alla costituzione dei pesi e delle spese, tanto di natura eguale alle rendite, quanto d' indole assolutamente passiva, sembra tutto preoccupato in maniera, che (qualunque sia l' azienda cui debba tenersi il conto) si abbia modo di applicarle quelle massime che le sono relative.

La stessa amministrazione pubblica ossia finanziera trova nelle massime suddette il suo pieno sviluppo. In fatti tanto le rendite, quanto le spese possono essere riguardate sotto due aspetti, *allodiali* cioè, e *fiscali*. Di ciò che ha relazione alle pertinenze allodiali non occorre parlare, perchè nulla diversifica dalle private amministrazioni nè nella sostanza, nè nella forma, tanto che non può emergere alcun dubbio.

Potrebbe cagionare qualche apprensione la parte fiscale, ma senza fondamento, e per convincersene passeremo in esame tanto le rendite, quanto le spese. Le rendite sono costituite da dazj *diretti*, ed *indiretti*. I dazj diretti consistono nelle tasse *fondiarie* ossia *prediali*, fra noi conosciute sotto il nome di *dativa reale*, ed *accessorj*; *tasse patenti* per l' esercizio di mestieri; *testatici* sotto qualunque forma imposti: e tutti questi dazj, premessa la legge, che ne determina le basi, sono stabiliti da appositi ruoli che ne costituiscono il totale e la ripartizione; tanto che il ruolo respettivo costituisce il diritto dell' erario, e questo si deve sfogare colla cassa o coi nomi de' debitori, quando non vi sia responsabilità nel ricevitore per lo *scosso*, e *non scosso*.

Più semplice ancora è il modo di desumere le rendite derivanti da dazj indiretti, stantechè le medesime sono tutte costituite dall' incasso. Posto ciò, quando ogni ufficio, destinato alla percezione di qualsivoglia dazio indiretto, eserciti la sua incombenza riportando nel registro tutte le partite (*a*) colla precisione voluta dai regolamenti respettivi, la totalità di simili registri costituisce l' intero del prodotto. Nè questo rimane punto alterato dal metodo qualsiasi, con cui se ne debba render conto, perchè questo non ha con altri relazione se non colla cassa, ancorchè talune spese si facciano soddisfare direttamente coi prodotti.

Non meno chiara è l' applicazione delle stesse massime alla costituzione delle spese fiscali. Esse avendo per oggetto il regime dello stato, soddisfanno alla conservazione degli ordini *giudiziario*, *governativo* ed *amministrativo* ; della *polizia* ; dell' *ordine diplomatico*; dello *stato militare*; al *mantenimento* della casa del principe, e suo ministero; ed a tutte le altre cose analoghe all' indole del governo. Considerandole poi per la natura delle spese stesse si distinguono nei *lavori* di fabbriche, strade ed acque; nel *mantenimento* di persone addossate al governo; nelle *provvisioni e stipendj* ai ministri ed impiegati di tutti i ceti; nelle *giubilazioni e pensioni*, siano di diritto, siano di grazia; nelle *competenze ed indennizzi* per varie operazioni; nel *mantenimento* del personale e del materiale delle truppe; in *premj* per l' incoraggimento del commercio, delle manifatture, e dell' agricoltura; in *sussidj*, ed opere pie di vario genere. Distinte così le spese, n' emerge che due soli oggetti possono cadere in considerazione, e sono i *lavori*, ed il *materiale delle truppe*, consistendo gli altri in tanti ruoli, che mentre possono variare nelle forme, hanno tutti lo stesso scopo, e per conseguenza sono tutti essenzialmente simili ; e per i due oggetti suddetti si trova bastantemente provveduto, imperciocchè dei lavori si è trattato a sufficienza nel §. precedente ; e quanto possa essere relativo al materiale della truppa rimane esaurito nel precedente cap. V. §. 5., talchè si può concludere, che nulla rimanga preterito.

Tuttochè abbiamo creduto di applicare alla pubblica amministrazione le massime per la costituzione delle rendite e delle spese, intendiamo con ciò di aver soltanto generalizzati i principj, ma non mai esaurita specialmen-

(*a*) Per la percezione dei dazj indiretti non può evitarsi l'uso dei bollettarj a madre, e figlia.

te la materia di queste specie di amministrazione, per i sistemi della quale abbiamo a principio dichiarato esser d' uopo di un apposito trattato.

§. 5.

Massime applicabili tanto alle rendite, quanto alle spese.

Non basta di avere precisato, come debba operarsi per effettuare con giusti, coerenti, ed uniformi principj la scritturazione delle rendite e delle spese: bisogna ora dare *tre* avvertimenti di grande importanza. Il *primo* e più essenziale riguarda la definizione delle une e delle altre; il *secondo* la relazione delle medesime ai diversi esercizj, qualora non rimanessero in un solo esaurite; il *terzo* poi l' imputazione delle rettificazioni ai conti originarj.

Perchè il primo avvertimento riesca chiaro e non soggetto a varie interpretazioni, bisogna assegnare il giusto valore de' termini *rendite*, o *spese*. Le *rendite* sono quelle puramente prodotte da capitali esistenti in proprietà, o da negozj effettuati, e i cui risultati siano tali *da non costituire e non aumentare in alcun senso passività, o ingerire obbligo di restituzione*. Le *spese* sono quelle che consumano puramente la sostanza dell' amministrazione, *e che in nessun senso costituiscano o aumentino le attività, o somministrino diritto a rimborso*. Premesse così strette definizioni, facile è distinguere quali partite, ancorchè si presentino dubbie, debbano andare a costituire le rendite o le spese, e quali esigano un diverso collocamento. Quando tali partite, stante la definizione sovra espressa, non appartengano alle rendite o alle spese, devono necessariamente costituire *dei capitali attivi o passivi*, o dei nomi di *debitori* o di *creditori*; laonde devono esaminarsi sotto questo aspetto.

Se le partite sopra enunciate derivanti da improntì avranno per oggetto l' acquisto di qualche capitale attivo o la costituzione di crediti, capaci di render frutto, come pure l' acquisto di qualche mobile o semovente, dovranno riferirsi ad impinguamento dei conti se già esistessero, o ad istituzione di nuovi. Se riguarderanno la dimissione o diminuzione di passività, dovranno mandarsi ai conti che ne restano percossi, apportando eguali effetti sì la costituzione di attività, che la diminuzione di passività. Come pure se le partite improntate dessero un diritto a rimborso, dovranno esser riferite ad apposito conto, che abbia per oggetto di dimostrarne il debitore.

Nello stesso modo, ma con effetto opposto, dovranno essere trattate le partite che derivano da introiti, applicando le stesse regole prescritte per gl' improuti.

È pure d' importanza lo stabilire la relazione ai diversi esercizj di quelle rendite o di quelle spese, che non rimanessero in un esercizio solo esaurite; ed è tanto più indispensabile di trattare questo argomento, quanto che forti considerazioni esigono di operare in apparente opposizione alle massime generali.

In fatti è di massima, che un conto che sia in corrente non debba chiudersi e sfogarsi definitivamente, fino a tanto che non sia perfettamente esaurito. Da ciò ne verrebbe, che ove s' intraprendesse una spesa specialmente straordinaria, la quale avesse una non interrotta continuazione per diversi esercizj, dovesse (decorrendo quelli) conservarsi il conto acceso, per chiuderlo e sfogarlo all' uscita dell' ultimo esercizio. In tanto però accaderebbe, che l' uscita non risentisse alcun carico delle spese incontrate, e che le somme sborsate figurassero in bilancio fra i nomi di debitori, come costituenti un' attività; quando compita la cosa verrebbe un anno, che tutto ad un colpo l' uscita risentisse l' intero carico, e svanisse l' attività effimera che era costituita dalle somme improntate, mentre la spesa si trovava in continuazione.

Essendo fuori di dubbio, che uno dei requisiti principali e più importanti della contabilità sia quello di rappresentare ad ogni passo l' amministrazione nel suo vero stato, è innegabile, che da un simile modo di operare ne derivi un difetto grande, poichè mancante l' uscita di una parte delle spese, apparirà un avanzo insussistente o un minor disavanzo, il quale sarà bilanciato da un' attività effimera; da poi in un anno apparirà un disavanzo o un decurtamento d' avanzo sproporzionato, quando la spesa vada totalmente a percuotere l' uscita, e l' attività che fino allora era comparsa andrà a svanire. Questo inconveniente non può permettersi, a meno che si trattasse di cosa piccola, incapace di alterare l' aspetto dell' amministrazione. Perciò quando accada il caso contemplato, dovrà passarsi annualmente all' uscita quella parte di spesa, che nell' anno stesso si sarà incontrata.

Due cose per altro bisogna avvertire. Molte volte la spesa non ha il conto aperto, perchè i primi a nascere sono i conti personali alle parti interessate, dai quali la spesa scaturisce, e per conseguenza questi in rappresentanza del conto della spesa presenterebbero quell' attività effimera, di

cui si è parlato. In tal caso al finire dell' anno bisogna alla spesa aprire il conto, ed accreditando alle parti quella porzione di lavori fino a quel punto eseguiti, o di generi somministrati, riferirla a debito della spesa sopraenunciata. Che se non fosse liquidato l' importo parziale dei lavori o generi, basterà accreditargli provisoriamente una partita eguale a quella del debito, essendo sufficiente l' evitare, che apparisca un' attività che non sussista, ma che questa trovi il suo giusto collocamento. Gravato per tal modo il conto della spesa, conviene pareggiarlo al chiudere dell' esercizio, riferendo all' uscita generale l' importo del carico, che il medesimo avrà fino a quel punto risentito.

Richiede pure di essere avvertito, che è cosa interessante il non perdere la cognizione del totale di una spesa, il che s' incorrerebbe qualora si chiudesse annualmente il conto respettivo, e quelli che v' hanno relazione; perciò è duopo che vengano essi pareggiati, e non chiusi, all'oggetto che possano consecutivamente ogni anno eseguirsi sui medesimi le stesse operazioni fino al compimento. Così si ottiene l' intento di caricare ogni anno l' uscita della rata che le appartiene, si evita l' apparizione di attività insussistenti, e si conserva la cognizione del totale della spesa.

Nel caso che accadesse la chiusura di un libro mastro, nell'epoca in cui bisognasse tenere qualcuno di simili conti aperti, basterà nel trasporto sul nuovo libro di avvertire, che ciò non siegua come un conto nuovo, ma venga bensì riportato il debito e credito nella sua totalità, quantunque per le precedenti operazioni resti pareggiato.

Quanto si è detto relativamente al caso di una spesa, deve intendersi applicabile a quello eziandio di un introito, poichè militano le identifiche ragioni e le stesse regole con effetto opposto per soddisfare all' oggetto.

Frequentemente accade il caso, che vengano a liquidarsi delle rendite o delle spese, le quali appartengono o hanno il loro principio in epoche trascorse, e queste si chiamano *sopravvenienze*, che danno luogo al richiamo delle partite. Siccome ogni esercizio deve risentire il carico o il profitto, che gli appartiene, perciò il Ragioniere potrebbe trovarsi imbarazzato nel collocamento delle partite, ove gli esercizj cui si riferiscono fossero già chiusi, ed anche chiusi e bilanciati, ed in simili emergenze bisogna operare col seguente criterio.

Si deve primieramente osservare, qualora la sopravvenienza si riferisca a diversi esercizj, se il più antico dei medesimi sia precedente ad un' epoca in cui l'amministrazione abbia variata sostanzialmente forma, o sia acca-

duta qualche variazione di pertinenza, ed in questo caso si stacca quella tangente di rendita o di spesa decorsa fino all' epoca del nuovo impianto, e si porta allo stato come una rettificazione, facendo in relazione alla medesima scaturire il debitore o creditore. Diversamente la massima inviolabile deve esser quella, che ogni partita che si costituisce da una rendita o da una spesa, debba onninamente figurare al conto di *entrata* o di *uscita generale*, ma che avendovi figurato una volta, non vi debba giammai più figurare. Analogamente a questo principio le quote di sopravvenienze riferibili agli anni, de' quali i conti di *entrata* ed *uscita generale* fossero chiusi (il che fa supporre essere stato ancora estratto il bilancio), si riportano al conto di *entrata* ed *uscita generale* dell' anno ultimo abile a riceverle, e nel caso in cui *l' entrata ed uscita generale* fosse formata, ma non chiusa ancora, si riferisca la tangente a quella cui appartiene, malgrado che il conto personale abbia preso il collocamento nella scrittura degli anni successivi.

Questo è quanto riguarda la scrittura, ossia il libro mastro. Relativamente al bilancio però conviene rettificare quelli, che si trovassero già emessi mediante un' appendice, ove basando sugli estremi di già compilati, si dia luogo alla sopravvenienza, e vengano a chiudersi colle rimanenze rettificate corrispondentemente alle medesime.

Tutto ciò che si è fin qui detto in ordine alle rettificazioni, basa sul dato, che si eserciti un metodo di scritturazione progressiva; che se all' opposto si ritenesse il sistema di rinnovare l' impianto annualmente, allora conviene distinguere se le scritture annuali si tengano isolate ed aperte, perchè ognuna continui il suo stralcio fino all' esaurimento, la qual cosa porterebbe la separazione degli esercizj, ovvero si tramandino i residui dall' uno all' altro esercizio consecutivamente. Nel primo caso le sopravvenienze si riportano ripartitamente nelle scritture dei diversi anni, e nel secondo si cumulano tutte all' entrata o all' uscita generale dell' ultimo anno.

Per ultimo parleremo della imputazione delle rettificazioni ai conti originarj, il quale avvertimento pure è di molto interesse. Ed in fatti accade di frequente, che dopo accreditato il fruttato ad un fondo, il prezzo del genere ad un negoziato, o altra cosa simile, e da questo accreditamento derivando la costituzione di una rendita o di un profitto, sorga qualche circostanza che apporti di scemare il debito alla parte, o al conto qualunque cui la partita è stata riferita, e spesso si veda praticare l' imputazione del bonifico e della diminuzione qualunque dal credito

che rappresenta il debitore, a carico di un conto estraneo, cioè di *bonifichi*, di *perdite ec.*

Questo sistema però è assolutamente difettoso, perchè lascia figurare la rendita o il profitto per una somma che non è assolutamente vera. Perciò quando il bonifico o la diminuzione accada per cause intrinseche alla cosa, la partita deve accreditarsi al conto che rappresenta il debitore per scemarne al medesimo il carico, ma deve percuotere quel conto che intese il profitto del primitivo addebitamento; e può farsi soltanto eccezione a questa regola, quando il bonifico deriva da cause estranee, ma allora bisogna trovare alla partita un collocamento analogo alla circostanza, procurando di evitare sempre i conti generici.

Se accadesse di conoscere il bonifico all' epoca in cui il conto originario fosse chiuso, la partita si riferisce all' entrata ed uscita generale, ed ove fosse chiusa ancor questa, si porta al conto di avanzi e disavanzi, e quando questo non abbia luogo, gli effetti delle rettificazioni si fanno sopportare all' entrata ed uscita dell' anno, sotto cui cade la cognizione della partita. Questo stesso, che si è detto relativamente alle rendite, deve intendersi ancora rapporto alle spese.

Tutti tre gli avvertimenti che abbiamo dati contemplano le cose per loro stesse, senza badare all' influenza che possono esercitarvi i diversi sistemi. Ove poi tutto ciò dovesse adattarsi alla separazione degli esercizj, ed insieme alla rigorosa osservanza del preventivo, allora conviene consultare la precedente Parte II. cap. IV. §. 9. e la seguente Parte IV. cap. II. §§. 4. e 5.

§. 6.

Metodi per determinare le rendite e spese, costituite da oggetti a prezzi e circostanze variabili.

Si è già trattato del caso, in cui l' amministrazione abbia diritto a prodotti a generi, come pure sia caricata di somministrazioni egualmente a generi in natura. Prevedendo che i generi non si vendono nell'atto che si ricevono, nè si acquistano nel punto che si consegnano, perchè si possa nell' atto del ricevimento o consegna attribuire ai medesimi il valore reale, s' indicò l' espediente di adottare per i generi una valuta di comodo al corso di piazza nel tempo che si verifica il diritto, per contrapporla al valore reale, quando si verificherà la vendita o l' acquisto effettivo; dal qual con-

fronto si desume il divario da riferirsi in aumento o della spesa, qualora l'operazione sia compita nell'anno medesimo, o dell' entrata ed uscita generale di quell' anno in cui la realizzazione siegua, stantechè deve considerarsi l'utile o la perdita come una conseguenza del differimento della operazione.

Ora però siamo in altra tesi, ed è questa. Ogni *stabilimento* ha un corredo di macchine, utensili, mobilio ec.; ogni *ospedale* ha un impianto di letti e di biancherie; ogni *governo* ha una truppa vestita, montata, armata; come ancora ha degli arsenali, e dei magazzeni forniti dell' occorrente. Tutti questi oggetti richiedono una spesa di risarcimento e manutenzione, al tempo stesso che logorandosi tutto dì giungono alla loro totale consumazione; e tanto della manutenzione apportando una spesa immediata, quanto della degradazione decrescendo l' attività che gli oggetti costituivano, deve risentirne il carico l'uscita generale o direttamente, ovvero mediante i conti appositamente destinati a conservare il capitale costituito dagli oggetti.

Operando colle regole comuni si dovrebbe tener conto delle spese che s' incontrano per l'acquisto de' generi, e per la mano d'opera occorrente ai risarcimenti, e procedere ogni anno a nuova valuta del capitale, per portare all' uscita la degradazione annuale, onde non piombi in una volta la spesa di rinnovazione (*a*). Tali operazioni sarebbero generalmente quali più, quali meno imbarazzanti, ma volendole ancora sostenere, sopraggiungerebbero altre difficoltà che involverebbero in altri rapporti.

Riguardo ai risarcimenti la regola comune può aver luogo, perchè ammesso ancora che si vengano provvedendo generi occorrenti all' esecuzione dei risarcimenti stessi, e questi s' impieghino parte in un dato esercizio, parte ne rimangano in essere, sebbene l' acquisto siegua a diverse valute, quando se ne formi l'adequato, e con questa norma si apprezzi la quantità impiegata, resterà considerata in attività la rimanenza al giusto valore, che verrà riprodotta nell' esercizio seguente. Quando però si volesse così

(*a*) Il lasciar sussistere fino alla totale consumazione il valore del capitale, rappresentante gli oggetti di sopra menzionati, sarebbe un difetto, perchè ogni esercizio deve risentire la quota della degradazione, e sarebbe malinteso, che molti esercizj ne rimanessero esenti, quando uno poi supplisse per tutti. Questo difetto sarebbe sostanziale, anche sotto il riflesso, che chi dirigge l' amministrazione si troverebbe ad un tratto fuori di equilibrio; laonde conviene stabilire che *il peso della rinnovazione non debba venire direttamente dalla spesa di acquisto*, ma che questa venga considerata nella categoria di *un impronto che costituisce un' attività*, e che la *degradazione dell'attività formi il cariso dell' amministrazione* ossia la *vera spesa*.

operare per le rinnovazioni, gl' inconvenienti sarebbero insormontabili. Per le ragioni esposte non è tollerabile che figuri nella spesa la rinnovazione, ma deve bensì prendervi luogo la degradazione annuale, e siccome sarebbe dispendioso, e per diversi motivi ineseguibile il procedere ogni anno alla ricognizione e nuova valuta di tutti gli oggetti nello stato in cui si ritrovano, così tutto consiglia a stabilire una norma per considerare a carico delle spese annuali una quota del valore, proporzionata alla presunzione del consumo. A questa vista si adempie perfettamente formando una tariffa, colla quale si assegni la durata a tutti gli articoli, ed in proporzione della medesima si stabilisca la quota annuale del consumo, contrapponendola al capitale, ed allorchè sia seguìta l' intera consumazione qualora le quote annualmente accreditate lo avessero esaurito innanzi tempo, la spesa resterà esente per l' avvenire fino all' effettiva consumazione; ed accadendo l' opposto, nell' ultimo periodo la spesa risentirà il maggior carico fino al pareggio del capitale stesso. Ma per dar opera a questo provvedimento che è l' unico, occorre che gli articoli abbiano un prezzo determinato e costante.

Gli oggetti di cui ricorre la rinnovazione potrebbero acquistarsi confezionati: potrebbero confezionarsi per conto dell' amministrazione, ossia per economia; e sebbene la seconda ipotesi sia più complicata della prima, pure adottando la norma assegnata per li risarcimenti, quella cioè di formare l' adequato del costo sopra ognuno dei generi occorrenti, mediante una subalterna operazione, si giunge a parificare questo caso all' altro, e stabilire il valore degli oggetti, come che fossero stati acquistati da' terzi del tutto confezionati. Esamineremo pertanto le conseguenze che apporterebbe il sistema di ritenere gli oggetti pel prezzo del loro reale acquisto.

In qualunque modo siegua l' acquisto de' nuovi oggetti, sarà inseparabile, che abbia luogo agl' identifici prezzi considerati in tariffa, sui quali è proporzionato il consumo annuale, e quando i prezzi soffrano, come è naturale, una qualunque alterazione, ne viene l' impossibilità dell' applicazione della quota di consumo, che si trovi basata sopra un diverso dato di prezzo.

Nè si pensi di evitare siffatto inconveniente col far seguire la rinnovazione contemporanea di tutti gli oggetti di una data specie, ancorchè alcuni potessero tuttavia servire, per correggere il corrispondente articolo di tariffa analogamente al nuovo prezzo, perchè questo espediente costerebbe

troppo caro, ed il sacrificare l' interesse per la forma sarebbe un errore, molto più quando un altro temperamento innocuo può raggiungere lo scopo. Innocuo è in fatti il temperamento che proponiamo, e può essere applicabile tanto alla manutenzione, quanto alla rinnovazione.

Si formi una tariffa per ciascun ramo, che partecipa di oggetti della natura indicata, e nella tariffa respettiva si annoverino tutti gli articoli, de' quali occorre trattare. A ciascun articolo si stabilisca il prezzo e la durata, e su queste basi si desuma il consumo annuale. Quando le circostanze lo esigano, può stabilirsi egual tariffa per le presumibili spese di risarcimento e manutenzione, ed allora sarà con uniformi principj provveduto a tutto (*a*).

Ora trattiamo del giro da darsi ai conti nel libro mastro. Ciascuna specie di siffatti oggetti ha il suo conto aperto nella scrittura, ove apparisce il capitale dei medesimi al valore costituito nell' impianto, sul quale è modellata la tariffa, ovvero cui la tariffa ha servito di scorta. Al conto respettivo si accredita ogni anno il consumo in ragione della tariffa stessa, addebitandolo all' uscita generale, ovvero al conto speciale destinato alla respettiva azienda; quindi ne viene, che gli accreditamenti annuali vanno nel lasso del tempo determinato ad esaurire il capitale presso la scrittura. Ma possono accadere due casi opposti, cioè che gli oggetti risultino totalmente consunti, quando ancora la scrittura presenti qualche residuo, o che il conto sia totalmente esaurito, mentre gli oggetti per essere ancora servibili presentano qualche valore; ed allora si fa luogo nel primo caso ad accreditare nell' ultimo anno al capitale la maggior somma occorrente al pareggio caricandone corrispondentemente l' uscita, e nel secondo di astenersi dall' accreditamento negli anni successivi, fintanto che gli oggetti

(*a*) Quando si adotti una *tariffa normale*, mediante la quale venga assegnato il prezzo e la durata costante a ciascuno oggetto, si ottiene la cognizione pronta e facile della quota di spesa, che a riguardo di ogni capo percuote l' amministrazione. E prendendo a considerare il caso più complicato, che è quello dell' equipaggiamento di una truppa, ogni individuo della quale è fornito di circa cinquant' articoli fra *vestiario, buffetteria, armamento ec.*, stabilita ad ogni articolo la durata respettiva, e diviso per la durata medesima il prezzo di ciascun articolo, si costituisce all' istante l' importo del consumo mensile o annuale di tutti gli articoli relativi ad un individuo.

Quel risparmio o quell' aumento di spesa, che potesse derivare dalla protrazione o dalla più corta durata, come dal minore o dal maggior prezzo, cui li generi si siano acquistati, costituir deve un oggetto di deduzione o addizione alla spesa normale, nei diversi modi che si osservano qui appresso sviluppati.

si consumino realmente, lasciando per tal modo l'uscita esente dalla spesa di consumo.

Trattato del modo da tenersi per esaurire il capitale, trattiamo del modo di formarlo, e quando sia ferma l'adozione della tariffa, ha luogo un conto d'industria. Per le addotte ragioni il prezzo degli oggetti deve esser sempre costante, e per regolare su questa base la scrittura è d'uopo d'istituire un conto apposito per caricarlo verso la cassa o i sovventori de' generi e della man d'opera, a seconda del prezzo reale degli uni e dell'altra; quindi occorre accreditarlo dell'importo degli oggetti costruiti a valor di tariffa, caricandoli al capitale, ed il divario che questo conto presenterà in vantaggio o in danno, costituirà un articolo straordinario di entrata o di uscita, che potrebbe essere ancora imputato al consumo annuale, facendo però sempre comparire il totale del consumo stesso, e quello dell'imputazione.

Lo stesso metodo può essere adottato nelle spese di manutenzione e risarcimento, qualora per queste pure fosse applicato il sistema della tariffa.

Con questo si ottiene la regolarità della scritturazione del consumo annuale, e la cognizione del capitale che rimane in essere, al tempo stesso che si cautela l'amministrazione tanto per trovare esatto conto della vera spesa, quanto per qualunque divario potesse verificarsi nel consumo reale a fronte di quello supposto.

Parte Terza

DELLE SCRITTURE SUBALTERNE E DEI LIBRI AUSILIARJ

Da una meno esatta applicazione di nomi deriva spesso la confusione delle idee, e questo accade frà le scritture subalterne ed i libri ausiliarj, quando esse sono due cose essenzialmente diverse. Le prime, cioè le scritture subalterne abbracciando un ramo dell' amministrazione, ne disimpegnano lo sviluppo con tutte le regole ed in tutta l' estensione, partendo dai dati che loro assegna il libro mastro generale, ed a questo tramandando i resultati alla fine dell' esercizio mediante il conto di correlazione. I libri ausiliarj all' opposto altro non sono propriamente, che registri per allibrare in ciascuno una data serie di operazioni per ordine di data, e così servire alla regolarità della scritturazione del libro mastro, tanto che qualunque dei libri mastri (sia generale , sia subalterno) può avere i suoi libri ausiliarj.

Premessa questa spiegazione, tratteremo in questa parte tanto delle une, quanto degli altri distintamente, incominciando dall' esame delle scritture subalterne in genere, quindi in ispecie, e finalmente enumerando i libri ausiliarj, e spiegando il modo di usare dei medesimi.

Ogni amministrazione può essere disimpegnata mediante un solo libro mastro, qualunque siano i rami che la medesima abbraccia, e la difficoltà di eseguirla materialmente costituisce la ragione talvolta più forte, che determina ad istituire delle scritture subalterne in sussidio della principale. All' opposto ogni amministrazione è suscettibile, per quanto ristretta essa sia, di una separazione di scritture, perchè è impossibile, che non presenti delle diramazioni da potersi trattare separatamente, qualora si voglia.

Per risolversi a separare le scritture, molte volte concorrono col volume della materia certe ragioni, che inducono ad appigliarsi a simile partito, e segnatamente ciò accade, quando milita per taluni rami una separazione d' interessi, ed allora tuttochè non sia mai di assoluta necessità, la separazione è più propria.

Il decidersi pertanto piuttosto ad un partito, che ad un altro, cioè a ritenere nel libro mastro generale quei rami, che potrebbero formare l' oggetto di una separata scrittura, ovvero istituire per essi delle scritture apposite può dipendere dalle seguenti considerazioni.

Non v'ha mai necessità assoluta nè di tenere una sola scrittura per tutti i rami, nè di tenerne altrettante separate.

Siano pure diverse anzi molte le aziende ed i rami, che sono sottoposti ad una amministrazione, possono con piena regolarità esser ritenuti tutti in una sola scrittura, ossia in un solo libro mastro, nè per questo l' impianto o l'andamento del medesimo soffrirebbe la menoma censura.

Fingasi il caso, che un' amministrazione abbia diverse rendite o proventi, come pure sia caricata di pesi e spese di vario genere, e che ognuno dei respettivi titoli si riferisca a più persone o a più aziende, una volta che per ogni titolo si apra il conto speciale (come si è prescritto alla Parte II. cap. IV. §. 5.), risulteranno raccolte nei conti speciali respettivi tutte le partite che vi hanno relazione, e questi conti speciali suppliscono all' assunto di una scrittura apposita, che potesse per quel dato titolo di rendita o di spese ritenersi.

S' immagini di più, che sotto l' amministrazione generale fossero comprese una o più aziende di diversa indole, cioè agrarie, commerciali ec. le quali partecipassero di proventi di vario genere. Di queste pure la contabilità potrebbe essere disimpegnata nella scrittura generale immediatamente, sempre che per le rendite e spese respettive si aprisse il conto speciale apposito.

Suppongasi in fine, che in uno o più rami dell' amministrazione abbiano interesse diretto una o anche più persone, ed ancora che il ramo o i rami siano amministrati per conto di terze persone. Ciò non pertanto non sarebbe irregolare, che la contabilità venisse disimpegnata nella stessa scrittura generale, costituendo per ciascuno dei rami soggetti al cointeresse dei terzi il conto speciale suo proprio, coll' avvertenza di riferire all' entrata o all' uscita generale dell' amministrazione la tangente della rendita o della spesa, che alla medesima appartiene, ed ai conti personali degli interessati l' altra tangente ad essi spettante; ovvero riferire ancora la totalità ai medesimi conti personali, se il loro diritto fosse per lo intero, senza nulla riportare all' entrata od uscita dell' amministrazione.

Ci siamo estesi fin qui a provare, che senza difetto potrebbe qualunque anche complicata amministrazione esser condotta con una sola scrittura, dal che ne discende, non essere di assoluta necessità l' istituzione di scritture subalterne; ma non è per questo che nei casi, nei quali l'amministrazione comprenda rami molto voluminosi, aziende per loro natura miste, o affari soggetti all' interesse di terze persone, sia miglior sistema quello di tener tutto amalgamato, che anzi pensiamo diversamente, e per bene esprimerci prendiamo a trattare dei casi, nei quali *può essere utile l' istituzione di scritture subalterne*, distinguendoli dagli altri, ne' quali *l'istituzione di scritture subalterne può reputarsi quasi necessaria.*

Casi, nei quali può essere utile l' istituzione di scritture subalterne.

La istituzione di scritture subalterne può avvenire per ragione di *pertinenza* di cose, che possono costituire un oggetto separato, ovvero per ragione di *materia* capace di formare per se stessa un oggetto.

Allorquando l' amministrazione comprenda delle aziende capaci di formare per loro stesse un corpo, è molto bene inteso e conseguentemente utile l' istituire per ciascuna delle medesime una scrittura apposita, dove sia annessa la filza propria delle giustificazioni, i giornali di cassa, il registro ed il repertorio de'mandati: colla quale istituzione oltre che si sbarazza la scrittura generale da molti dettagli, si esauriscono su quella particolare tutte le specialità de' casi, che possono verificarsi nelle aziende stesse, siano agrarie, siano commerciali, o di qualsivoglia altra indole, e così si concentrano nella scrittura generale i resultati veramente depurati.

Il medesimo sistema, cioè l' istituzione di scritture subalterne può essere egualmente utile, quando uno o più rami dell' amministrazione siano molto voluminosi, come per esempio, ove fosse una quantità grande di *fondi urbani*, di *canoni*, di *censi ec.*, il che obbligasse a tenere un numero forte di conti aperti alle parti interessate, venendo in tal caso a rendersi una materiale lunghissima scritturazione sul libro mastro generale; quando invece impiantandosi per ogni ramo un conto di correlazione, colle regole che si preciseranno in appresso, possono in apposito libro mastro disimpegnarsi tutti i conti di dettaglio, e passare alla scrittura generale i resultati complessivi (*a*). Quando dunque tante sono le aziende o i rami,

(*a*) Le scritture subalterne impiantate a quest' oggetto si conoscono sotto il nome di *saldaconti bilanciati*, perchè in realtà partecipano di ambedue i caratteri.

che lo comportino, tante scritture subalterne s' istituiscano, e tutte queste facciano centro in una scrittura o libro mastro generale, qualunque amministrazione anche la più vasta e la più complicata può esser trattata in ogni parte colla più stretta regolarità e senza alterazione di principj, come la più ristretta e la più semplice, senza trovare alcun ostacolo.

Da un sistema di eccezione poi può alla circostanza formarsi un sistema di metodo, quando si tratti di dover disimpegnare un' amministrazione vastissima, e particolarmente quella pubblica. Allora conviene stabilire per ciascuna diramazione una scrittura formale sotto l' aspetto però di scrittura subalterna, cioè avente il conto di correlazione colla scrittura generale, e sistemando questa (cioè la scrittura generale) come centro a tutte le altre, far sì che dalla medesima emani la distribuzione della sostanza, e ad essa rifluiscano i resultati in guisa, che formi di tutte il corollario.

Mirando poi ad abbreviare la materialità delle operazioni, si potrebbe per ogni ramo di amministrazione (al quale convenisse l'istituzione di apposita scrittura subalterna, a causa unicamente della moltiplicità delle partite, come si è accennato, quando cioè si trattasse di una quantità grande di fondi urbani, canoni, censi ec.) in luogo della scrittura suddetta istituire un registro, che sembra bene inteso ed esprimente denominare *matrice*, dividendo le pagine in tante caselle di congruo spazio per descrivere in ciascuna il nome di una persona; il titolo pel quale è debitrice o creditrice; l'atto da cui deriva, conservandolo in una filza propria della matrice o richiamandolo con precisione, qualora altrove esistesse collocato; la somma e le scadenze, in cui è pagabile; e le condizioni che potessero esservi annesse. Nella medesima casella dovrebbero riportarsi tutte le variazioni successive, ed anche le cessazioni, seppure non si credesse preordinare le caselle in modo che ogni circostanza avesse il suo luogo distinto.

Da questa matrice così impiantata e fornita di tutti i dati può cavarsi con tutta facilità e sicurezza, di periodo in periodo che si voglia, uno stato che dimostri il debito o credito delle parti interessate. Dal giornale d' introito e da quello d' esito (*a*), mediante riparto da stringersi ad eguale periodo, con cui si è proceduto alla costituzione del debito o del credito, può con eguale facilità e sicurezza conoscersi il totale de' paga-

(*a*) In luogo di raccorre il riparto dei pagamenti dal giornale di esito, dovrà talvolta farsi dal registro de' mandati, ove si fosse pagato con questo mezzo.

menti fatti o ricevuti da ciascuno, per farne imputazione allo stato medesimo, dalla fissazione de' quali due dati discende la cognizione precisa dello stato de' conti di ciascuno.

Tutto ciò è quanto potrebbe ottenersi con questo sistema per soddisfare al bisogno dell' amministrazione in ogni periodo, anzi in ogni occorrenza: ora vediamo se può soddisfare allo scopo di una regolare scrittura. Quando la fissazione del debito o credito delle parti, non che il deconto dei pagamenti fatti o ricevuti, da cui emerge l' effettiva risultanza dei resti, (siano attivi, siano passivi) si effettui o si riepiloghi per un intero anno, e si fissi l' estremo al punto in cui deve esser chiusa annualmente la scrittura generale, e tutto ciò si dimostri con apposito stato, questa operazione presenta tutti i dati, che concorrer devono alla formazione della scrittura stessa.

Presenta infatti primieramente il totale del debito o credito delle parti, che costituisce l' elemento dell' entrata od uscita; quindi presenta il totale dei pagamenti fatti o ricevuti che deve trovare il confronto colla cassa; e finalmente dimostra i residui di debito o credito, che è l' altro dato necessario alla chiusura della scrittura, e conseguentemente al bilancio.

Quando dunque nella scrittura generale si tenessero tanti conti aperti, quanti sono i rami pe' quali si credesse utile d' istituire la matrice, questi rappresenterebbero tutti i conti personali nella matrice respettiva contenuti. A ciascun conto aperto nella scrittura verrebbe addebitato (ove si trattasse di un ramo attivo) l' importo complessivo della rendita che costituisce il diritto dell' amministrazione, risultante dallo stato appositamente formato, dandogli riferimento all'entrata generale; che se d'altronde il conto stesso fosse accreditato dell' importo del pagato complessivamente da tutte le parti interessate, per dargli riferimento a debito della cassa, il conto resterebbe acceso per tanto, di quanto le parti tutte rimanessero debitrici. Lo stesso operando in opposto senso, verrebbe disimpegnato qualsivoglia ramo passivo.

Per la legalità della scritturazione dovrebbe richiamarsi lo stato desunto dalla matrice, collocandolo in filza. Laonde ne verrebbe, che la matrice fosse appoggiata ai documenti che costituiscono il diritto o l' onere dell' amministrazione; lo stato annuale, riportando in margine il numero progressivo delle caselle della matrice, verrebbe dalla medesima sostenuto; e la scrittura basando sullo stato, che poggia sopra dati così solidi, presenterebbe la piena legale sicurezza.

In questa guisa la scrittura, ossia il libro mastro sarebbe sbarazzato di una quantità di materiali operazioni, e potrebbe chiamarsi veramente il corollario delle operazioni subalterne, ossia l'epilogo delle conseguenze, già con dette operazioni parzialmente stabilite.

La redazione poi di uno stato dimostrativo potrebbe soddisfare ancora allo scopo del bilancio del ramo respettivo; imperocchè qualora si formi in modo da presentare 1.° i resti di debito o credito vigenti al chiuder dell' esercizio precedente; 2.° le scadenze maturate nell' anno; 3.° i pagamenti che nell' anno stesso abbiano avuto luogo; 4.° i resti in debito o credito a questo ultimo punto, dovranno tali dati perfettamente bilanciare.

Questo sistema è utilissimo, ma sempre però ristrettivamente ad un solo ramo di amministrazione, o anche a più rami della stessa indole; ond' è che quanti sono gli stati, tanti bilanci parziali vi potrebbero essere dei respettivi rami dell' amministrazione.

Se poi si opinasse di conformare a questo sistema il bilancio complessivo dell' intera amministrazione, sarebbe un errore, perchè i rami attivi agiscono in senso opposto ai passivi; perchè strano sarebbe il voler con questi stati controllare la cassa, mentre i rapporti della medesima sono assolutamente eterogenei all' entrata od uscita di diritto; perchè alla formazione del bilancio complessivo concorre lo stato de' capitali di qualunque specie, ed ogni altra attività e passività, che potrebbe aver avuto un movimento indipendente dall' entrata e dall' uscita, e dalla cassa; e perchè in fine tante altre circostanze si verificano, che sebbene non hanno rapporto alcuno nè colla cassa, nè coll' entrata ed uscita, pure portano variazione nell' interno della cosa amministrata: cose tutte, che per essere ragionatamente esposte, impegnerebbero nella formazione di tanti stati terzi, che confonderebbero immensamente la cognizione degli estremi del bilancio, altronde semplicissimi.

Altri casi nei quali l' istituzione delle scritture subalterne può reputarsi quasi necessaria.

Fu preveduto già di sopra il caso, che in qualche parte dell' amministrazione possa esservi la interessenza di terze persone, e che possa verificarsi ancora la circostanza di doversi amministrare qualche cosa per conto assoluto di terzi. Si disse in quell' incontro, che neppure in simili emergenze si verificherebbe la necessità assoluta d' istituire apposite scritture per

queste, e la proposizione è vera; è certo d'altronde che tante separate istituzioni di libri mastri, quanti fossero i rami sì di cointeressenza, che di altrui diritto, sono ottimamente intese fino al punto da potersi ritenere quasi necessarie.

Diverse ragioni concorrono a consigliare così nel caso concreto. E primieramente apparisce quella, che la scrittura generale non accrescerebbe la sua mole; quindi l'altra che più limpidamente apparirebbero in questa le pertinenze dell'amministrazione, quando tutto ciò che appartiene alle parti interessate restasse esaurito nelle scritture apposite; e finalmente che avendo ogni interessenza il diritto di vedere e sindacare ancora (occorrendo) i suoi libri e le sue giustificazioni, è cosa regolarissima, che tutto rimanga separato e distinto da qualunque altra pertinenza.

Dopo quanto si è detto è chiaro, che dipenda dalla prudenza del Ragioniere l'assegnare alle circostanze che vi concorrono un giusto peso, per apprendersi a quel partito che possa reputarsi il migliore. Quel ramo di scritturazione però, che ha sempre per se una ragion sufficiente per esser tenuto separato, è quello dei capitali stabili, siano attivi, siano passivi, poichè la loro esistenza in patrimonio è sicuramente più permanente di qualunque altra sostanza, e minori sono le variazioni che soffre lo stato dei medesimi.

Tratteremo dunque delle scritture subalterne e dipendenti sotto due aspetti, uno cioè rispetto alle scritture correnti, l'altro relativamente a quella de' capitali stabili.

CAPITOLO I.

DELLE SCRITTURE SUBALTERNE E DIPENDENTI, D'INDOLE CORRENTE

§. 1.

Correlazione fra la scrittura principale e le subalterne.

Le scritture subalterne dirimpetto alla principale figurano come tante terze persone aventi con quella interesse, e perciò si debbono ritenere nella classe de' *conti personali*; quindi hanno nella scrittura principale tanti conti aperti, quante esse sono. I conti medesimi sono aperti con

intestazione corrispondente al titolo della scrittura subalterna, cioè = *libro mastro dei beni di Anticoli,* = *libro mastro delle rendite de' beni urbani,* = *libro mastro dell' eredità Rovesi* = (a), secondo che la *pertinenza* de' beni, o la loro *qualità* sia quella, che demarchi la separazione.

Tutte le partite che figurano, o che figurar possono nella scrittura generale, e che appartengono alle scritture subalterne, vanno dai conti di cassa, o da quelli delle parti interessate a riferirsi a' detti conti per le medesime impiantati, nello stesso modo che si riferirebbero ad un altro conto personale, qualunque esso fosse. Fissata così la massima, incominciando dalle prime operazioni ne viene che formando l' impianto del libro mastro generale, tutte le attività e passività, che si trovano a quel punto in essere, e che appartengono a quei rami per i quali si tenga una separata scrittura, in luogo di riferirsi a debito o credito dei conti personali, che richiederebbonsi a sfogo delle partite, si vadano a riferire al conto intestato appositamente al libro mastro che deve eseguirne lo sviluppo. Quindi proseguendo le operazioni, tutte le partite che appariscono nella scrittura generale aventi relazione con quelle parziali, si riferiscono nel modo stesso a quel conto, e così si ottiene di conoscere sempre la situazione, in cui si trova la scrittura generale, relativamente a quelle parziali, come che esse riguardassero l'interesse di terze persone. Possono tenersi le partite d'impianto distinte da quelle del successivo annuale movimento, ed allora dovranno in libro mastro generale aprirsi due conti a quello parziale, destinati ciascuno al suo effetto, i quali devono in fine dell' esercizio girarsi nel modo che si spiegherà in appresso.

Quanti sono i conti che nel libro mastro generale si tengono a ciascun libro mastro subalterno, tanti esser devono quelli che si tengono in questo relativamente a quello generale, colla variazione, che nel libro mastro generale si dirà per esempio *libro mastro de' beni Anticoli*, ed in quello parziale de' beni di Anticoli si dirà *libro mastro generale*, perchè l' uno tiene il conto relativo all' altro. Nel libro mastro subalterno devono accreditarsi al conto intestato a quello generale tutte le partite riguardanti attività, che nel libro mastro generale saranno state addebitate a quello subalterno, come viceversa addebitarsi tutte le passività, che si trovassero nel primo accreditate al secondo; ed il simile

(a) La prima e l' ultima ipotesi indicherebbero una separazione per ragione di *pertinenza*; la seconda una separazione per ragione di *materia*.

deve operarsi per tutte le partite, che venissero di mano in mano nel libro mastro generale scritturate. In qualunque caso, sebbene remoto, apparissero nella scrittura subalterna delle partite spettanti a quella generale, dovranno essere riferite al medesimo conto, e la scrittura generale le assumerà colle stesse norme, riferendole nel suo seno a quei conti cui appartengono; e tale concambio di partite deve effettuarsi sempre in giornata, affinchè questi conti, che stabiliscono la correlazione frà le due scritture, si trovino sempre perfettamente d' accordo.

§. 2.

Metodo per la continuazione delle scritture subalterne.

Impiantata la scrittura subalterna, dipendentemente da quella principale, nel modo espresso al §: precedente, deve avere luogo la continuazione. A questo oggetto ogni libro mastro deve avere addetti al suo esercizio i giornali tanto d'introito, quanto d'esito di cassa, i registri dei mandati tratti ed estinti, non che gli altri registri ausiliarj di cui potesse abbisognare, la filza delle giustificazioni, ed il giornale di scrittura, ove venga scelto questo metodo.

Ha luogo nella scritturazione di cui si tratta la stessa divisione de' conti espressa nella Parte II. cap. IV. §. 2., cioè = *conti fondamentali* = *conti centrali* = *conti personali* = *conti preparatorj* = *conti terzi* = *conti speciali* = *conti finali.* =

Militano pure le regole sviluppate alla Parte II. cap. IV. §. 4.° 5.° 6.°, e 7.°, in ordine alla *diramazione de'conti*, alla *scritturazione progressiva*, alla *chiusura della scrittura*, ed alla *correzione de' conti scritturati.* Come ancora sono in tutto applicabili le stesse massime stabilite alla Parte II. cap. V. §. 1.° 2.° 3.° 4.°, e 5.° relativamente alla *costituzione delle rendite*, alla *costituzione delle spese*, ed all' applicazione di alcuni principj *tanto alle rendite*, *quanto alle spese*, per la ragione che qualunque sia la materia da trattarsi, e qualunque sia la forma sotto cui debba trattarsi, le massime ed i metodi esser devono sempre costanti ed uniformi.

§. 3.

Metodo per compenetrare nel libro mastro generale i resultati dei libri subalterni.

Portate al termine le operazioni nei libri mastri subalterni, e formato il conto di entrata ed uscita generale, bisogna appropriarne i resultati; e siccome questi spettano sempre al libro mastro generale, come quello che forma il centro dell' amministrazione, meno le quote che potessero appartenere a terze persone, così pareggiando l' entrata ed uscita generale, bisogna riferirli ai conti respettivi in vece di passarli al conto degli avanzi e disavanzi prescritto alla Parte II. capitolo IV. §. 5.°, ove è stato esposto il *metodo per la scritturazione progressiva*. Questa operazione si fa riferendo al conto del libro mastro generale quanto appartiene all' amministrazione, ed ai conti personali dei terzi, da ritenersi nel libro mastro parziale, tutto ciò che fosse a loro spettante.

Qualora la correlazione frà il libro mastro generale ed il parziale sia stabilita mediante un sol conto, e si trovino in esso scritturate tanto le partite d' impianto, quanto le altre derivanti dal movimento successivo, in tal caso la somma di pareggio dell' entrata ed uscita generale, per quanto spetta all'amministrazione, si passa immediatamente al medesimo conto. Nel caso poi, che la correlazione fosse stabilita in due conti, uno cioè destinato alle partite d' impianto, e l'altro a quelle del successivo movimento, allora bisogna prima pareggiare questo secondo conto riferendone l' eccessività del debito o del credito a quello d' impianto, e quindi riferire al medesimo conto d' impianto il pareggio dell' entrata e dell'uscita generale.

Operate queste cose, si sarà ottenuto di concentrare tutto nell' anzidetto conto di correlazione, poichè di quanto esso costituirà complessivamente debitore o creditore il libro mastro generale rispetto a quello parziale, a tanto precisamente ascenderanno le attività o le passività in ultimo resultato che il libro mastro parziale possiede, talmente che sarà così costituito il perfetto bilancio della scrittura.

Analogamente a quanto si è detto in ordine alla scritturazione progressiva del conto o conti di correlazione, che saranno ritenuti nel libro mastro generale, deve questo (premessa la stessa operazione prescritta pel libro mastro subalterno, qualora siano due i conti di correlazione) raccorre, e fare proprj i resultati dell' entrata e dell' uscita generale di quel

libro parziale, e perciò dovrà portarli per l' identifica somma a debito o a credito del medesimo, secondo che sia resultato avanzo o disavanzo. La partita così scritturata dovrà essere riferita al conto di entrata o di uscita generale, affinchè vada a riunirsi ai resultati dell' amministrazione.

La somma di cui il conto di correlazione apparirà debitore o creditore verso la scrittura generale, starà in rappresentanza del cumulo delle attività e passività depurate, che la scrittura parziale contiene, e che sono di pertinenza dell' amministrazione, così che sistemate in tal guisa le cose, le due scritture, cioè la generale e la subalterna, saranno parimenti d' accordo, i resultati di quella parziale si troveranno compenetrati nella scrittura generale, ed il conto proprio rappresenterà la situazione degli interessi frà le due scritture.

CAPITOLO II.

DELLA SCRITTURA DEDICATA AI CAPITALI STABILI

Il conto ai capitali stabili può essere ritenuto nel libro mastro generale, e può per i medesimi istituirsi una scrittura, ossia un libro mastro subalterno. Dicemmo già nell' esordio della Parte III., che in questo caso la ragione principale per decidersi alla separazione della scrittura è quella, che la loro esistenza in patrimonio è sicuramente più ferma di qualunque altra sostanza, e minori sono le variazioni che soffre lo stato de' medesimi: di fatti il loro impianto può considerarsi quasi permanente.

Inoltre si richiede, che l' intestazione del conto di ciascun capitale contenga l' esatta indicazione del luogo ove si trova il fondo, e la descrizione del fondo stesso in tutte le sue parti, coll' indicazione di tutti i titoli riferibili alla proprietà, e sia corredato di tutte le notizie, specialmente ove esistano delle servitù attive o passive. Per la quale altra ragione è bene inteso, che questa scrittura impiantata una volta, abbia la più lunga durata, il che non si otterrebbe, qualora fosse soggetta alla continua rinnovazione, come accade nelle scritture correnti. Tale scrittura quando sia separatamente istituita, assume il nome di *cabreo* o *catasto de' capitali*.

Malgrado queste ragioni, siccome pel ristretto numero de' capitali può talvolta non convenire l' istituzione di una scrittura apposita, fa d' uopo di trattare ancora del modo di ritenerla riunita nel libro mastro corrente,

§. 1.

Metodo per la scrittura de' capitali, separatamente tenuta.

La scrittura de' capitali deve incominciare, secondo le regole generali, collo stato attivo e passivo, il quale può essere combinato in due modi. Può cioè un solo stato comprendere l' attivo ed il passivo, scritturando le partite attive dalla parte destra, affinchè, riferendole ai singoli conti dalla parte sinistra, formino il debito ai conti stessi, e le passività dalla parte sinistra, perchè ai conti formino credito; e può essere combinato in due stati consecutivi, uno per contenere unicamente l'attivo, e l' altro il passivo.

Il secondo partito è generalmente il migliore, perchè accadendo alienazione di proprietà, o dimissione di passività, quando nello stesso stato si ritenessero le une e le altre, dovendo addebitare allo stato le attività alienate, perchè formassero detrazione a quelle impiantate, come pure dovendo accreditare allo stato le passività dimesse, perchè si detraessero da quelle preesistenti, succederebbe un' apparente confusione. La qual confusione deriverebbe dal vedere, che le attività alienate fossero sommate colle passività preesistenti, come le passività dimesse venissero cumulate alle attività già scritturate, secondo che la necessità esigerebbe di dover fare.

Lo stato d' impianto, in qualunque dei due modi combinato, forma il conto di correlazione colla scrittura generale, avendo la stessa efficacia indicata per le scritture subalterne in genere, e perciò nel libro mastro generale dovrà esistere un conto eguale, che può essere intestato *catasto de' capitali attivi e passivi.* Questo conto da ritenersi nel libro mastro generale può essere unico, malgrado che nel catasto de' capitali sia impiantato separatamente lo stato attivo dal passivo, perchè quell' apparente confusione di sopra rimarcata, per quanto sia valutabile in quella scrittura, che deve dar cognizione del ramo in tutte le sue parti, non implica nella scrittura generale, la quale considera le scritture parziali negli ultimi risultati complessivi.

Al conto di correlazione intestato *catasto de' capitali* la scrittura generale passa, riferendole dal suo stato, tutte le partite che rappresentano il valore de' capitali, siano attivi, siano passivi. Perfettamente uniforme a questo conto di correlazione sarà lo stato d' impianto del catasto, colla sola diversità (quando si adotti di tenere separato l' attivo dal passivo)

che quello che trovasi nel conto di correlazione scritturato alla parte destra e sinistra del medesimo, si osserva nell' impianto riportato in due conti alle parti cui respettivamente appartiene.

Si è detto *alle parti cui respettivamente appartiene*, perchè nel conto di correlazione del libro mastro generale le attività devono essere scritturate dalla parte sinistra, e viceversa nel trasportarle in catasto, devono nello stato d' impianto del medesimo essere scritturate dalla parte destra. La ragione di questa variazione di posto è chiara, imperocchè stando il conto di correlazione, rapporto alla scrittura generale, nel medesimo aspetto in cui stanno i conti delle attività e passività che comprende, devono le attività collocarsi alla sinistra, cioè dalla parte che significa debito, perchè realmente il conto rappresenta i debitori verso lo stato generale, e le passività alla destra applicando lo stesso principio. Considerando poi il catasto de' capitali, come un terzo avente interesse coll' amministrazione, verso la quale lo stato d' impianto forma il conto di correlazione, ne viene naturalmente, che di tutto ciò, di cui la scrittura generale ha ritenuto debitore il catasto, debba il catasto ritenerne creditrice la scrittura generale, ed ecco provata la necessità e la regolarità insieme, che in un libro le partite figurino da un lato, mentre in un altro appariscano dal lato opposto.

Questo diverso collocamento è necessario e regolare rapporto alle due scritture generale e parziale, e lo è ancora relativamente all' interne relazioni della scrittura parziale, dappoichè per le identifiche partite, delle quali dessa riconosce debitrice o creditrice la scrittura generale, deve ritrovare i creditori delle prime, ed i debitori delle seconde a suo carico o vantaggio. In fatti mentre l' impianto così combinato costituisce il credito del libro mastro generale, riportandogli dalla parte destra le partite che rappresentano i capitali attivi, dando riferta alle stesse partite, si vanno a riportare dalla parte sinistra, che costituisce il debito ai singoli conti dei capitali stessi, ed ecco perfettamente in bilancia lo stato coi conti che vi hanno correlazione. Lo stesso dicasi dei capitali passivi.

Compito lo stato, deve procedersi all' apertura de' conti, da cui deriva la diramazione delle partite che hanno costituito il medesimo.

Si dovrà pertanto incominciare dalla pagina che siegue immediatamente, col descrivere ad ognuna delle pagine un capitale, esaurendo prima tutti gli attivi e quindi andando ai passivi. Siano attivi però, siano passivi, la descrizione si suol fare sempre dalla parte sinistra, senza altera-

re il metodo di scritturazione, avvegnachè la partita costituente l' importo deve passarsi o alla destra o alla sinistra, secondo l' indole propria, perchè si trovi a contrapposizione con quella notata allo stato d' impianto.

Ogni conto deve soddisfare allo scopo di presentare, 1.° la situazione ed una sommaria descrizione del fondo; 2.° qualunque servitù che lo riguardi, sia attiva, sia passiva; 3.° il titolo in forza di cui si possiede; 4.° la storia di qualunque vicenda.

Così formata l' intestazione, si procede al ragguaglio della partita in relazione allo stato.

Il catasto de' capitali, preso nel suo stretto senso di una scrittura dedicata a conservare l' impianto de' capitali, non deve avere per modo di regola altra correlazione, che colla scrittura generale.

L' obbligo di rinvestire una tal somma o una tal rendita non implica il catasto de' capitali, finchè il rinvestimento non sia seguìto, e dalla scrittura generale se ne passi, mediante riferimento, al conto di correlazione la partita del capitale acquistato. Il conto delle somme dedicate al rinvestimento si tiene dalla scrittura generale, la quale, erogate che le abbia, le passa sotto il nome del capitale costituito a debito del catasto nel conto di correlazione.

Una circostanza di questa natura induce qualche difficoltà nel giro dei conti interni, che merita di essere trattata per assegnare le giuste norme, e per spiegarne le ragioni. Può accadere per esempio, che per un vincolo testamentario, per una convenzione, o per una disposizione qualunque, sia ordinato che una quota o una somma determinata venga annualmente o con altro periodo prelevata dalle rendite, o rinvestita in capitali attivi, o erogata in dimissione de' capitali passivi, ed in questo caso la somma affetta all' obbligo di rinvestimento non può riferirsi all' entrata dell' amministrazione, ma invece deve costituire credito al conto proprio, che può essere intestato *rinvestimenti ordinati* . . . . , o in altro modo più confacente all' atto da cui l' obbligo deriva. Può soffrire diversità il modo di girare la partita, poichè quando una data rendita sia colpita dal vincolo, potrebbe essere preterìta affatto in entrata, riferendola direttamente dal conto del debitore o debitori a quello dei *rinvestimenti*, ma per non perdere la cognizione della totalità dell' entrata è meglio inteso di tutto riferire al detto conto, e di poi passare all' uscita la somma vincolata, riferendola al conto suddetto dei *rinvestimenti*. Ove poi il vincolo colpisca le rendite in genere, è indispensabile riferirle tutte all'

entrata, passando poi all' uscita la somma da rinvestirsi per accreditarla al cônto suindicato, ma sempre è vero che in un modo o nell' altro l' entrata non può risentire il vantaggio di quella partita.

Da questo operato discende, che nella scrittura generale si abbiano due conti, che perfettamente bilancino, e sono quello del debitore della rendita da rinvestirsi, o in sua rappresentanza la cassa che ne ha esatto l' importo, e quello del creditore rappresentato dall' intestazione di sopra indicata. Bisogna ora trovare il modo di sanare questi conti, e caricare al conto di correlazione l'acquisto del capitale, allorquando sia seguito, ed in questo assunto non basta dare il giro materiale alle partite, che costituiscono l' acquisto, perchè questo non farebbe che sanare il debito al conto del *debitore* della rendita, quante volte da lui direttamente sortisse il danaro, o a quello della *cassa* che lo conservasse, ed il credito al conto dei *rinvestimenti*, ma non ferirebbe giammai il conto di correlazione del *catasto de' capitali*. Questo difetto sarebbe sempre costante, ancorchè vi dovesse figurare un conto intermedio, cioè del *venditore del fondo*, poichè il credito di questi si riferirebbe al conto dei *rinvestimenti*, ed il debito del *debitore originario*, o della *cassa* ammortizzerebbe il credito del *venditore*, ma sempre fra questi riverbererebbero le partite senza offendere giammai il conto del catasto de' capitali.

Bisogna dunque caricare questo conto, in perfetta analogia sì, ma non per relazione diretta cogli altri conti di sopra annoverati. Allorchè accade l'acquisto di un capitale, questo sopraggiunge nuovo in amministrazione, e per conseguenza aumenta lo stato attivo della medesima, ed aumentare deve in ragione diretta il carico del catasto de' capitali, che deve prenderne conto.

Da quanto si è premesso ne viene, che allorquando siegua qualche acquisto di capitali attivi, o la dimissione di capitali passivi, per i quali fosse tenuto nella scrittura il fondo a parte in apposito conto, le partite sfogano il fondo ed ammortizzano il credito al conto di *rinvestimenti*. Ora per fare risentire queste sopravvenienze allo stato d' impianto, ed al catasto, sulla scorta delle medesime partite, (a braccio) deve aggiungersi egual partita, a credito dello stato d'impianto della scrittura generale, riferendola in debito al conto di correlazione *del catasto de' capitali*, mercè la quale operazione vanno a ritrovarsi questi due conti ancora in bilancia.

Non ostante che per modo di regola il catasto de' capitali non debba avere altra correlazione che colla scrittura generale, pure può verifi-

carsi un caso, che alla medesima formi eccezione. Può avvenire che qualche circostanza esiga o imponga la vendita di un fondo, vincolandone il prezzo a nuovo rinvestimento, ed allora, sebbene non potrebbe reputarsi difettoso il passare la somma alla scrittura generale, riferendola dal conto del capitale alienato allo stato, e quindi nella scrittura generale accreditandola al conto di correlazione ed addebitandola all'acquirente, o alla cassa in conto a parte, pure è da reputarsi meglio inteso, che trattandosi di un movimento che deriva da capitali e ritornar deve in capitali, ne tenga ragione il catasto nel suo interno.

In questo unico caso il catasto riterrà nell' interno della sua scrittura il movimento del prezzo del fondo, accreditandolo al conto del fondo alienato, e portandolo a debito del compratore, cui accrediterà la somma sborsata che caricherà alla cassa, riportandovi i termini precisi del vincolo riguardante l' obbligo del rinvestimento. Allorquando accada l' erogazione, i mandati che saranno tratti dovranno accreditarsi alla cassa, e portarsi a debito del venditore del nuovo fondo, o di altro che apporti il medesimo effetto in modo, che accreditando a questi il prezzo del fondo stesso, vada, mediante riferta della partita, ad accendersi il nuovo capitale. Nel caso poi che l' erogazione cada in estinzione di un capitale passivo, il che apporta lo stesso effetto nella sostanza, allora viene dispensata l' apertura di un conto intermedio, cioè quello del venditore del fondo, potendo riferirsi direttamente dalla cassa al conto della passività dimessa.

Dopo fatte le necessarie speciali avvertenze, torniamo sulla regola generale. Questa importa, che impiantata la scrittura de' capitali, ed aperti i conti singoli dei medesimi, a debito o credito de' quali, secondo l' indole loro attiva o passiva, siano sfogate tutte le partite che hanno costituito lo stato, si prosegue la scritturazione col successivo movimento, cioè riportando allo stato le successive evenienze, sempre in relazione col conto aperto al catasto nella scrittura generale, e col riferimento di queste, costituendo i conti de' nuovi capitali, o ammortizzando quelli preesistenti.

Il catasto de' capitali però, allorchè sia separatamente istituito, non si carica punto della rendita, e perciò in questo caso nella scrittura generale deve aversi l' intestazione di tutti i capitali, all' unico oggetto di riunire in ciascuno la rendita che avrà prodotto. E qui cade in acconcio di osservare, che ove i capitali fossero molti, e molti i conti che vi avessero relazione, potrebbe opportunamente istituirsi scrittura separata, ed anzi tante scritture, quanti fossero i rami dei medesimi, una cioè per i

canoni, un'altra per i *censi*, così per le *rendite de' beni urbani ec.*, perchè, conservando nel libro mastro generale il conto di correlazione, si sbarazzerebbe il medesimo da un lungo dettaglio.

§. 2.

Metodo per la scritturazione de' capitali unita al libro mastro corrente.

Allorquando il conto ai capitali si ritiene nella scrittura generale, sono essi riguardati come attività qualunque, e perciò le partite circolano dal credito dello stato d' impianto al debito dei medesimi, ove si tratti di capitali attivi, e viceversa dal debito dello stato al credito dei conti, allorchè trattisi di capitali passivi, e fin qui la cosa è semplice, nè merita alcuna speciale avvertenza.

Descritto il capitale, cui si deve tenere il conto, e passata sotto il conto stesso la partita costituente il valore del medesimo in relazione allo stato, dopo il vano di poche linee si apre il conto alla rendita, sia attiva, sia passiva, intitolato *conto di fruttato*, ove annualmente si passa la decorrenza. Accadendo che della rendita sia responsabile un solo, o questa ad un solo sia dovuta, il conto di fruttato può tener luogo del conto del debitore o creditore, dicendo = *conto di fruttato dovuto da* . . . . , *ovvero a* . . . . *in virtù di* . . . . = riportando il contratto, qualora proceda da un atto separato; ma quando la rendita sia dovuta, o pagabile a diversi, ciascuno dovrà avere il suo conto personale del debito o credito, dai quali conti personali si va, mediante riferimento, a costituire la rendita totale attiva o passiva del fondo.

Se non avesse luogo alcun movimento, che apporti aumento o diminuzione in queste sostanze, l' operazione sarebbe finita coll' impianto, mentre per le rendite annuali riferibili ai fondi provvedono bastantemente i conti di fruttato, che sono aperti in analogia de' medesimi. Ma siccome bisogna provvedere ancora al caso di aumento o diminuzione de' capitali per acquisti, o alienazioni di quelli attivi, per creazione o dimissione de' passivi, non meno che per circostanze, per cui (ancora indipendentemente da fatti che implichino la cassa) i capitali soffrano alterazione, così si rende necessario di precisare i metodi, coi quali si deve operare in simili casi.

Quando avvenga, che in progresso dell' amministrazione, e mentre la scrittura è in corso, si acquisti o si estingua un capitale attivo, ovvero si costituisca o si estingua un capitale passivo, è indubitato, che il movimento dei fondi debba partire dalla cassa, e perciò mentre questa ha credito del prezzo sborsato pel fondo acquistato (limitando a questi casi l' esempio, perchè facile è l' applicazione, quando si tratti di capitali passivi creati o dimessi) col riferirsi delle medesime partite, vada nel primo caso a costituire il debito al conto che rappresenta il capitale acquistato, e nel secondo a formare il credito, che ammortizzando il debito rappresentante il capitale preesistente, lo faccia svanire.

Potrebbe pure accadere, che non tutto, o anche nulla del prezzo del fondo alienato o acquistato venisse incassato o sborsato nel momento, ed in tal caso la partita che costituisce il conto del nuovo fondo, o ammortizza quello preesistente, invece di riferirsi alla cassa, si dovrebbe riferire al conto da aprirsi in tal caso al venditore od al compratore, dal quale a suo luogo e tempo riverbererà alla cassa, quando cioè avrà effettivamente luogo il pagamento o l'incasso.

Allorchè nel §. precedente si è trattato dei modi da praticarsi nella sopravvenienza di nuovi capitali, e nella distrazione di quelli preesistenti, quando il conto de' capitali si tenga in separato catasto, furono contemplati tutti i casi, e ne nacque l'impegno di sviluppare le difficoltà, che s'incontrerebbero per sfogare regolarmente le partite, il che indusse ad additare il metodo da tenersi per riuscirvi. Ora che trattiamo dei metodi da praticarsi, quando la scrittura de' capitali si tenga compenetrata nel libro mastro generale, siamo nel caso di considerare, che o si ritenga in questo un conto apposito al denaro da rinvestirsi, o si estragga il denaro stesso dal conto corrente, sempre accaderebbe, che girando le partite dal debito del conto che costituisce il nuovo capitale al credito della cassa che ne ha pagato il prezzo, ovvero del venditore qualora ne restasse creditore, le partite avrebbero ottenuto il loro sfogo mediante la diretta riferta, ma il capitale restarebbe isolato relativamente allo stato d' impianto in guisa, che volendo chiudere il libro mastro in bilancia, si troverebbe difettosa la parte de' capitali, quando la nota nominativa de' medesimi presentasse un risultato maggiore dello stato complessivo. Il simile accaderebbe in senso opposto, se si trattasse dell' alienazione dei capitali attivi, o della creazione dei passivi.

È pur bene di avvertire, che questo difetto attaccherebbe la mera forma, e giammai la sostanza del bilancio, perchè il capitale sopravvenuto o alienato, come la passività contratta o dimessa, altererebbe lo stato delle attività e passività in genere, della stessa identifica somma, che sbilanciasse il conto de' capitali per modo, che compensandosi le differenze, il bilancio finale tornerebbe perfettamente.

Ma non dovendosi permettere nè tampoco questo difetto di forma, si supplisce coll' istituire nel libro mastro un conto isolato, intestandolo *acquisti* ed *alienazioni*, ove allorchè accada qualche movimento nei capitali, si dà il giro alle partite isolatamente, e come in arte suol dirsi a *braccio*, riferendole da questo conto allo stato d' impianto.

Il conto di acquisti ed alienazioni deve essere unico in modo, che abbracci tutte le vicende dei capitali, sia che lo stato de' capitali attivi e passivi trovisi formato in un sol conto a dare ed avere, sia che venga riportato lo stato attivo in una pagina, ed il passivo nell' altra; ed in conseguenza ove accada l' acquisto di capitali attivi o la dimissione di capitali passivi, le relative partite si passano a debito del conto medesimo, ed a credito dello stato; ed ove viceversa avvenga l' alienazione di capitali attivi o la creazione di capitali passivi, si passano a credito del conto, e a debito dello stato d' impianto.

La teoria del conto suddetto e del suo riferimento è questa. Col giro dato alle partite riguardanti l' acquisto de' capitali attivi o la dimissione de' passivi, sono nate tante nuove attività o diminuite tante passività, che non farebbero trovar più d' accordo lo stato coi singoli conti che devono giustificarlo (*a*). Bisogna dunque aumentare o diminuire lo stato di tanto precisamente, quanto si è alterato il vero importo de' capitali, ma ciò occorre fare in relazione di un altro conto, che rappresenti il totale delle variazioni, perchè quello adempia il suo istituto di pareggiare. Questo è lo scopo dell' istituzione del conto di acquisti ed alienazioni, e questo è l' assunto cui soddisfa a perfezione; imperciocchè per riferimento dal medesimo lo stato risente gli aumenti e le diminuzioni avvenute in guisa, che si trovi pienamente d' accordo coi conti singoli de' capitali che

(*a*) I conti dei capitali nati o estinti dopo l' impianto hanno già subìto le loro relazioni con quegli altri conti, che hanno appunto cagionata la loro apertura o la loro chiusura, e perciò non potrebbero avere altro rappòrto, come si richiederebbe per trovarsi in accordo collo stato.

restano vigenti, come pure riferendo al bilancio o alla chiusura del libro mastro l'ultimo risultato del conto stesso di acquisti ed alienazioni, si avrà la cifra, che rappresenti il totale depurato delle variazioni accadute.

§. 3.

Regole generali, qualunque sia il modo con cui si ritenga la scrittura de' capitali.

O sia che si ritenga la scrittura de'capitali compenetrata nel libro mastro generale, o sia che si adotti per i medesimi un separato cabreo, è sempre necessario di determinare le regole generali 1.° *per l'ordinamento e la conservazione de' documenti*: 2.° *per lo stabilimento delle valute*: 3.° *per le rettificazioni delle valute stesse*; e di ciò tratteremo distintamente.

I.

Ordinamento e conservazione de' documenti.

In qualsivoglia dei due modi sopra indicati, non è mai ammissibile la riunione dei titoli che giustificano le proprietà o che provano la passività, alla filza de' documenti correnti. Si dovranno per lo stato de' capitali istituire due filze, una dedicata alla conservazione dei titoli dei capitali attivi, l'altra per quelli dei capitali passivi; ed ove il volume riguardante l' impianto o il movimento successivo fosse grande in modo, che obbligasse a formare più volumi, saranno sempre da conservarsi due serie con numero progressivo della serie respettiva.

Nelle filze dovranno racchiudersi tanti fascicoli (*a*), quanti sono i capitali, ed in ogni fascicolo (formando il caso di un fondo stabile il più complicato) si dovrà collocare: 1.° l' atto in virtù del quale il capitale è venuto in potere dell' amministrazione: 2.° la descrizione del fondo e la pianta redatta dal Perito: 3.° qualunque altro atto che aggiunga o detragga alla proprietà.

(*a*) Questi fascicoli non possono essere in verun modo chiusi, perchè non sia impedita l' unione di altri atti nei casi che in appresso si accenneranno.

Nei casi più semplici non avranno luogo quelle cose, che non sono richieste dalla natura del fondo, e specialmente per la parte passiva basterà talvolta il solo atto d' imposizione.

Si avverta però, che malgrado si presentino con apparenza di semplicità i *dominj diretti*, è per questi importantissimo di conservare la precisa indicazione e confinazione del fondo, non meno che la sua pianta, perchè la mancanza di queste nozioni potrebbe essere fatale nel caso che debba consolidarsi l' utile al diretto dominio.

Quando dopo l' impianto accada qualche circostanza, che aggiunga o detragga ad un fondo preesistente, l' atto relativo non deve situarsi con ordine cronologico di data consecutivamente ad altri fascicoli, ma deesi riunire al fascicolo respettivo, riguardante il fondo percosso dall' innovazione.

Ogni fascicolo dovrà avere un soprafoglio, ove sarà notato il capitale che riguarda, e quindi presenterà nota di tutti gl' inserti documenti, che saranno in corrispondenza subalternamente numerati, e quante volte occorra aggiungerne degli altri, saranno pure numerati e nella nota descritti.

I I.

Stabilimento delle valute.

Si premetta che sotto nome di capitali si comprendono tanto i fondi stabili, quanto i censi: per i primi il valore è sempre variabile, per i secondi il capitale è sempre intrinseco e certo, e la variazione la subisce il frutto (*a*).

Questo tema rapporto ai fondi stabili è di somma importanza, e racchiude molte difficoltà. Non havvi sostanza, che più lungamente perseveri in patrimonio quanto i capitali stabili, e nella loro permanenza non si verifica circostanza che obbliga a rivolgersi ad esaminare le loro valute, talmente che si trovano essi conservati negli antichi libri o nelle memo-

(*a*) Per quanto possa apparire cosa degna di osservazione il conservare integro il capitale di un censo che produca frutto anche minore del 2. 50. per cento, pure sopra un capitale di questa natura non può portarsi alterazione, perchè il debito della parte è sempre quello precisato nella somma capitale, e quella somma precisamente deve restituire, se voglia redimere il censo, o per qualunque dei casi contemplati dalla legge si faccia luogo alla restituzione.

rie per quei prezzi , a cui furono da secoli acquistati , o furono valutati negl' inventarj , divisioni , assegnazioni ec. , quasi che tali valute costituissero veramente il loro capitale reale.

Le vicende de' tempi alterando il corso di tutte le cose , cagionano ora abbondanza , ora scarsezza del numerario , ed in conseguenza operano veementemente sul saggio del frutto attribuibile al medesimo. In fatti se rimontiamo un secolo indietro, troveremo al principio del XVIII. secolo il frutto del denaro al 2. 50. per cento , quando nel principio del XIX., senza parlare delle forti usure clandestine , lo troveremo legalmente riconosciuto dai tribunali fino all' 8. per cento: ora poi lo abbiamo ad un saggio medio fra questi due estremi.

Il saggio del denaro è il termometro del prezzo de' fondi , perchè ciascuno che debba comprare , capitalizza la rendita in modo che la somma da impiegarsi dia quel frutto , che potrebbe ritrarre altrimenti rinvestendo il suo denaro (*a*) ; quindi il basso saggio produce una capitalizzazione forte , come all' opposto il forte saggio deprime proporzionatamente il capitale.

Ora dunque chi avesse fatti degli acquisti all' epoca in cui il saggio del denaro era al 2. 50. per cento, avrebbe sborsato più del triplo di quello , che ne avesse fatti allorchè il frutto era all' 8. per cento , e conseguentemente ritenendo nello stato dell' amministrazione il valore de' capitali per le valute originarie , si adotterebbe un dato eminentemente erroneo ed incoerente sotto tutti gli altri rapporti.

Per persuadersi che un simile operato sarebbe incoerente , basta riflettere che scaturisce dalla ragione naturale il principio , che ogni operazione per essere esatta deve essere consona alla verità , quindi applicando il principio stesso dovrà dirsi , che nessuna dimostrazione contabile sarà giusta , se non rappresenta lo stato dell' amministrazione nel suo vero aspetto. E siccome questa verità si riferisce al tempo , in cui la cosa si dimostra , mal soddisfarebbe a questo scopo chi pensasse oggi di rappresentare per esempio , che l' amministrazione possiede un millione di scudi in beni stabili, perchè per tale somma i beni furono valutati, quando se ne ot-

(*a*) Si è detto per semplicità dell'argomento che *chi compra capitalizza in modo, che il denaro, impiegandolo in acquisti, produca quel frutto che darebbe altrimenti rinvestendolo.* Chi acquista però, si contenta di un saggio anche minore, perchè riconosce una proprietà, che va esente da molti dei pericoli inerenti ai rinvestimenti; ma ciò non altera punto il raziocinio.

tenne il possesso, stantechè il fruttato del denaro, e conseguentemente il prezzo de' fondi fu ragguagliato al 2. 50. per cento; che l' amministrazione stessa è gravata di seicentomila scudi di debiti, sebbene posteriormente creati con frutti al 5. per cento; e deducendo i debiti dal capitale volesse cavarne la conseguenza, che l' amministrazione possiede un attivo netto di quattrocentomila scudi.

La qual dimostrazione sarebbe assurdissima; imperciocchè i fondi in corrispondenza al saggio cui furono acquistati rendendo annualmente venticinquemila scudi, ed assorbendo i debiti scudi trentamila, l' amministrazione sarebbe oberata. Questa oberazione non si verificherebbe soltanto per la conseguenza che apporta l' eccessività de' pesi, in confronto della rendita da cui discende la continua corrosione del capitale, ma per intrinseca deficienza del capitale medesimo; e questo vizio è chiaro, una volta che si ritenga il teorema *ogni cosa vale quanto si può vendere e comprare*, il quale per le addotte ragioni significa *ogni cosa vale tanto, quanto rende*. Per dimostrare dunque il vero capitale posseduto dall' amministrazione, trattandosi di dover dimostrare il vero valore di quei fondi che non portano un prezzo determinato, deve dirsi, che l' amministrazione possiede una rendita annua in fondi stabili di scudi venticinquemila, questa capitalizzata al saggio corrente del 5. per cento (senza avere a calcolo in questa mera ipotesi le detrazioni necessarie) costituisce un capitale di *mezzo millione*, il quale contrapposto al debito di *seicentomila* scudi, fa risultare un passivo scoperto di *centomila* scudi.

Si apprenda da questo quanto può nuocere un principio mal fondato, ritenendo quanto male può derivare dalla meno esatta dimostrazione di uno stato di affari, e quanto più pregiudizievole esso sia, ove l' inesattezza giunga a trasformarne l' aspetto.

Dimostrato in tal modo erroneo il principio di conservare ai capitali il valore attribuito nell' origine del possesso, è mestieri di trattare con quali norme si debba loro assegnare il prezzo; ma su tal proposito è pur necessario avvertire, che quanto sarebbe erronea una norma contro la ragione, altrettanto sarebbe impraticabile una esattezza mattematica, sia perchè qualche piccola variazione potrebbe da momento a momento avvenire, che portasse alterazione alle massime di capitalizzare, sia perchè ogni fondo ha qualche specialità, che può formare oggetto di aumento o di diminuzione anche relativamente alle norme in corso. Occorre dunque adot-

tare un sistema, che mentre non si allontani dalla verità, sia conciliabile con tutte le altre circostanze. Laonde veniamo a trattarne.

È fuori di questione, che un fondo, il quale in qualunque modo si acquisti con un valore determinato, per regola generale debba nel primo suo collocamento in scrittura porvisi per quella somma, che venne sborsata o comunque compensata per ottenerlo: bene inteso che questa pure col lasso del tempo può soffrire alterazione per le indicate circostanze, ma di ciò tratteremo sotto l' aspetto di rettificazioni dello stato. Parliamo ora delle regole da osservarsi all' occasione di formare un impianto di capitali che rimontino ad antica provenienza, in modo che le circostanze abbiano sostanzialmente variato lo stato delle cose, ovvero di doversi dar luogo a dei capitali ottenuti per successione, o in altro modo, che non li porti per un valore determinato.

Tre diverse basi si presentano, fra le quali premesso l' esame una se ne deve scegliere, e sono; 1.° il valor censuario; 2.° il valor di stima; 3.° il valore desunto da una normale da stabilirsi.

Il *valor censuario* è una base legale, e come tale generalmente giusta; ma oltre che questo per tutte le ragioni deve essere sempre inferiore al valore reale, una legge che guarda la generalità, e bilancia i rapporti nel tutto insieme, potrebbe specialmente applicata presentare dei difetti, perchè molti sono i casi, che nel fondo ove si verificano portano rispetto al medesimo grande alterazione, che nel generale poi compensandosi e portando la cosa allo stato medio, si accosta alla giustizia: questa base dunque non sembra nel caso nostro molto plausibile.

L' altra *della stima* sarebbe migliore, perchè una simile operazione pesa tutte le circostanze tanto generali quanto particolari, e stabilisce sulle basi del giorno il giusto prezzo; ma con ciò verrebbe ad assoggettarsi l'amministrazione ad un forte dispendio, e per conseguenza non è adottabile.

Rimane a considerarsi la base desunta da *una normale* da stabilirsi, e questa è la più confacente. È incontrastabile ciò che stabilimmo in principio di questo §., che cioè amministrativamente parlando ogni cosa vale quanto rende: quanto rende, o può naturalmente rendere un fondo, nessuno meglio di chi dirigge l' amministrazione può conoscerlo. Questa rendita deve capitalizzarsi al saggio corrente del denaro: questo saggio è a tutti noto, e specialmente a chi abbia interessi da trattare; dunque chi amministra o per se, o per altri, possiede tutti gli elementi per istabilire da se stesso il valore corrente de' suoi fondi.

Nell' occasione pertanto che debbasi formare un nuovo impianto, basterà stabilire preventivamente un quadro della rendita di ciascun fondo. Se il fondo sarà amministrato per conto proprio, la rendita si desumerà da un decennio: se viene ritenuto a proprio comodo o diporto, la rendita potrà stabilirsi con giusto criterio o con una perizia; e se sarà affittato, si desumerà dal contratto ultimo, avendo riguardo a quelle circostanze, che facessero con fondamento prevedere miglioramento o diminuzione. Siccome la rendita capitalizzabile deve essere netta, si dovrà avere riguardo alle spese di manutenzione, agli sfitti ove questi possono accadere, ed al pagamento delle tasse dirette che incombono al proprietario, allorchè il fondo sia affittato o condotto per proprio conto; e questa rendita così depurata, capitalizzandola al saggio de' frutti in corso, darà il vero valore del fondo da doversi scritturare (*a*).

I I I.

Rettificazione o riforma delle valute.

Per due cause il valore de' fondi può rimanere alterato, la prima è quella dei miglioramenti o delle deteriorazioni, cui potesse andar soggetto; l' altra consiste nelle variazioni delle rendite o del saggio adottabile per la capitalizzazione. Parleremo immediatamente delle variazioni derivanti dalla prima causa.

Può accadere che sopra un fondo si eseguisca un miglioramento, e questo può essere assoluto, cioè l' ingrandimento di un fabbricato, il disseccamento di un terreno paludoso, il dicioccamento di una macchia, e cose simili: può esser misto, cioè che mentre un fondo si risarcisce per provvedere alla sua sussistenza, si tragga partito per migliorarlo ancora.

Nel primo de' casi succennati l' impronto, che occorresse per l' esecuzione dei miglioramenti, non si riferisce punto alle spese dell' ammini-

(*a*) Sebbene sempre per amore della chiarezza siasi ritenuto, che il valore de' capitali sia costituito dal saggio corrente de' frutti, abbiamo però avvertito in apposita nota, che nei rinvestimenti mediante acquisto di capitali, convenga contentarsi di un saggio minore di quello, che si potrebbe ottenere con altro mezzo; e perciò nel caso della valutazione di quei fondi che già si posseggono non sarà da trascurarsi questa ciscostanza. Laonde è bene inteso di aumentare un decimo quel valore, che verrebbe costituito dal saggio de' frutti correnti sul denaro.

strazione, ma deve seguire le stesse tracce indicate per isfogare gli acquisti, coll' unica diversità, che invece di aprire il conto ad un nuovo capitale, deve scritturarsi in aggiunta al capitale preesistente nel conto aperto a quel capitale medesimo, indicando sostanzialmente il miglioramento avvenuto.

Ove poi il miglioramento fosse misto al risarcimento, conviene fare distinzione delle spese, o mediante separazione de' conti, o mediante riparto. Quelle riferibili al risarcimento debbono andare a carico dell' amministrazione corrente, colando in ultima analisi all' uscita generale, e le altre risguardanti il miglioramento si scritturano in aumento del capitale, nel modo stesso già detto trattando dei miglioramenti assoluti.

Altronde può avvenire, che deperisca tutto o parte di un fondo a causa di rovina, d' incendio, o di corrosione, al di cui riparo occorra una spesa che assolutamente non si possa, ovvero non si creda impiegare, per lo che il fondo soffra sostanziale diminuzione. Quando abbia luogo il riparo, per tutto ciò che vi si spende fino al punto che il fondo torni allo stato primiero, la spesa va tutta a carico dell' amministrazione corrente, e nessuna alterazione soffrendo il conto del capitale, ha luogo soltanto una *nota* nel medesimo, che esprima l' infortunio, ed il modo con cui è stato riparato. Se poi il fondo rimane nello stato in cui l'infortunio lo ha ridotto, bisogna necessariamente operare il corrispondente decurtamento del capitale.

In questo caso devesi primieramente stabilire la valuta al fondo deperito, che se fosse l'intero, dovrebbe ritenersi la medesima somma, per la quale è considerato in scrittura il capitale, e se consistesse in una parte, dovrà il valore di quanto è deperito stabilirsi con discretiva proporzione del tutto. Fissata così la valuta, devesi passare a debito dello stato d' impianto, come cosa indipendente dall' amministrazione corrente, ed a credito del conto aperto al fondo, quando si ritenga direttamente nella scrittura generale, o al conto rappresentativo del catasto de' capitali, ove la contabilità de' medesimi si ritenga separatamente, e ciò per estinguere o diminuire il valore corrispondente alla cosa perduta.

Ritenendo necessario di spiegare la teoria di questo giro di partite, questa consiste nell' osservanza del principio, che qualunque sostanza si possegga dall'amministrazione, non può in alcun modo svanire, ma si deve di tutto rendere ragione. Ciò posto, qualunque attività diminuisca o si annienti, in ragione del decremento lo stato deve scemare da se stesso la forza, ritenendo che il vizio sia intrinseco, ovvero deve essere assorbito

da un altro conto; e per conseguenza tutta può consistere l'indagine nel fissare quale debba essere il conto assorbente.

È certo, che non possa alcuno rimanere depauperato nelle sostanze, senza un vizio intrinseco che ne percuota il diritto o il pregio, ovvero le passività, che egli è costretto sostenere, non le assorbiscano: in queste due categorie si comprendono tutte le vicende amministrative. Ora rimane ad assegnare la giusta estensione alle passività, e queste non si restringono soltanto a tutte quelle, che si presentano sotto l'idea semplice della spesa, ma tutti i pregiudizj e tutte le perdite sono pure altrettante passività, che in aggiunta alle pure spese concorrono a depauperare lo stato.

Egli è tanto vero questo principio, che se un fondo presenti il bisogno di risarcimento per impedirne la rovina, allorchè si creda utile il risarcirlo, la spesa percuote l'uscita dell'amministrazione, e così ha lo sfogo quel denaro, che trovandosi prima in essere formava attività nella cassa, e mentre scema l'attività del denaro, l'uscita per conseguenza risente gli effetti del patimento del fondo. Ora quando non si credesse espediente di procedere al risarcimento del fondo stesso, ma si lasciasse o in tutto od in parte deperire, sempre che ciò non accada per assoluta oscitanza dell'amministrazione corrente, nel qual caso il valore del fondo deperito dovrebbe gravare l'uscita, il prezzo della cosa deperita, come un effetto del vizio intrinseco, deve esser portato a diminuzione dello stato da cui prese origine.

Il caso di evizione, che potesse patire un fondo, è totalmente simile a quello del deperimento di sopra contemplato, e perciò soggetto alle medesime regole

Qualunque sia la circostanza che si verifichi nella periferia delle ipotesi contemplate (esclusa soltanto quella che la partita giri dal conto di capitale allo stato), è sempre da conservarsi ferma la regola, che se il conto ai capitali si ritiene nella scrittura generale, dopo aver dato sfogo alle partite dal conto del capitale alla cassa, ovvero all'uscita, deve soddisfarsi all'altro incombente, di mettere cioè d'accordo lo stato d'impianto col conto di acquisti ed alienazioni, per ritrovare in fine sempre esatto il bilancio de' capitali; la quale operazione non ha luogo, ove per i capitali si ritenga il separato catasto, perchè figurando il suo conto di correlazione nel libro mastro generale, come una terza persona, riferite a questo tutte le partite che hanno rapporto ai capitali, e prese nel catasto le partite medesime dal conto di correlazione col libro mastro generale, e riferite al capitale respettivo, rimane tutto regolarmente soddisfatto.

L'altra causa, dalla quale la rettificazione delle valute può essere indotta, è quella dell'alterazione che possono soffrire le rendite, ed il saggio adottabile per la capitalizzazione; ma è da premettersi, che siffatte vicende, perchè siano capaci d'indurre la necessità di procedere alla rettificazione delle valute de' fondi, fa mestieri che siano di qualche rilievo e di una sufficiente stabilità.

Avvenendo per esempio, che i fondi urbani in luogo di affittarsi dieci scudi per ambiente salissero a quindici, che i terreni in luogo di cinque scudi il rubbio andassero ad otto, e che a questo aumento di rendita si unisse l'altra circostanza, che il frutto del denaro, che serve di norma per elevare il capitale sulla rendita de' fondi, scemasse dall' otto al cinque per cento, accaderebbe, che un fondo urbano acquistato allorchè rendeva cento scudi, e la capitalizzazione correva all' otto per cento, sia stato pagato mille duecento cinquanta scudi, quando variate le circostanze, cioè venuta la rendita a scudi centocinquanta, e la capitalizzazione al cinque, il fondo identifico sia montato a rappresentare la somma di tre mila scudi. Il qual caso verificandosi tanto in questo senso, quanto nell' altro opposto della diminuzione, risulterebbe mostruosissimo di conservare il capitale per la somma primitiva.

Quando dunque fosse accaduta qualche forte oscillazione, sia sulla rendita, sia sul saggio del frutto del denaro, sia sull'una e sull'altro insieme, è necessario di porre lo stato de' capitali in armonia con tutti gli altri dati dell' amministrazione, e perciò conviene procedere alla rettificazione, che sarà meglio inteso dire, alla *riforma* delle valute.

Per eseguire questa operazione è opportuno di stabilire quella normale che abbiamo indicata, allorchè si è trattato dello stabilimento delle valute stesse, e fissato il valore de' fondi all' epoca in cui la riforma voglia effettuarsi, si devono porre a confronto le somme, cui si trovano i fondi ritenuti nella scrittura, per desumere gli aumenti o le diminuzioni. Nel primo caso la somma di aumento si porta a debito del capitale in aggiunta al valore primitivo, ed a credito dello stato d'impianto: nel secondo si opera in senso opposto, accreditandolo al fondo per diminuire il debito che al medesimo si trova costituito, e addebitandolo allo stato suddetto per diminuirgli correspettivamente il credito.

Siccome la rettificazione, ossia la riforma di cui si tratta non procede nè da fatto dell' amministrazione, nè da circostanza che possa percuotere l'esercizio, le partite a ciò relative girano unicamente dai conti

de' capitali allo stato, senza punto interessare nè l'entrata od uscita generale, nè la cassa, nè conseguentemente il conto di acquisti ed alienazioni.

CAPITOLO III.

ENUMERAZIONE ED USO DEI REGISTRI AUSILIARJ

Prima di entrare in materia sarà utile un' avvertenza, ed è questa, che oltre la confusione delle idee frà i libri ausiliarj e le scritture subalterne avviene ancora, che sotto la denominazione di libri ausiliarj se ne intendano ancora degli altri che talvolta si usano, i quali non appartengono nè all'una, nè all'altra categoria, perchè non influiscono punto alla scritturazione regolare. Come per esempio se nell' amministrazione vi fosse compreso un ramo d'industria, per il quale giovasse aver presente giornalmente la consegna e la sortita de'generi, senza attendere il periodo de' conti; ovvero fosse d' uopo conservare elenco di tutti i conti consegnati di generi, o lavori per farne poi addebitamento regolare; se occorresse conoscere l' interno movimento di un ramo, che non alteri l' interesse esterno del medesimo; se la circostanza esigesse di tener memoria di accreditamenti o addebitamenti momentanei, della cui sospensione non convenga interessare la cassa; se si volesse conservare memoria delle tratte sopra corrispondenti fino a tanto che si conosca l'accettazione; se in fine in un' azienda di minuto dettaglio, in vece dell' istantaneo allibramento dell' introito ed esito, se ne debba riassumere l' importo nei periodi settimanali o mensili: di tutte queste cose, come di altre simili, gioverà, per fino all'occorrenza, istituire dei registri, dei quali per massima non può precisarsi nè il numero, nè la forma, e perciò ai medesimi altra denominazione non può assegnarsi, che quella di *comodo*. Tali libri però non debbono considerarsi come facenti parte dell' impianto dell'ufficio di Contabilità, o come vogliam dire della Computisteria, poichè in questa non possono strettamente aver luogo libri fuori d' ordine, ma tutti devono anzi corrispondere ad uno scopo, e formare un insieme ed una organizzazione, perchè altrimenti mal sistemata la registrazione, oltre alla mala intelligenza, ne avverrebbero ancora difetti sostanziali.

Dopo siffatta spiegazione parliamo dei libri, a' quali può appartenere veramente il nome di ausiliarj.

§. 1.

Enumerazione dei registri ausiliarj.

Il *giornale di cassa* che si suddivide per l' introito e per l' esito è il primo indispensabile, ma quando la cassa (ancorchè più casse agiscano) soglia dare la sua situazione periodica, e voglia risparmiarsi l'allibramento della medesima, presso l' ufficio della Computisteria, potrà la serie di tali situazioni tener luogo del registro. Non così però presso il Gestore della cassa, il quale dovrà sempre avere l'allibramento in buona regola.

Il *registro de' mandati* tratti, ove i pagamenti si facciano con questo mezzo, è indispensabile, ed il medesimo deve contenere, oltre il numero d' ordine e la fedele trascrizione del mandato, anche una finca destinata a portarvi fuori la cifra, acciò possa la somma camminare fino alla totalità dell' importo dei mandati tratti nell' anno. Nel caso poi che il costume dell' amministrazione fosse quello che i pagamenti si effettuassero dal Cassiere, Ministro, o Esattore senza il mandato, le situazioni di questi possono tener luogo del registro, come si è detto precedentemente.

Il *registro de' mandati estinti* è egualmente indispensabile, ove la tratta de' mandati ha luogo, per trovarsi in perfetta corrispondenza colla cassa.

Questi tre registri sono assolutamente necessarj, quando l'amministrazione sia formalmente impiantata; o per lo meno deve supplirsi cogli stati di situazione sopra enunciati.

Molte amministrazioni però possono avere le loro specialità. Potrebbe taluna partecipare di raccolti, per cui giovasse tenere registro dell'entrata de' generi in magazzeno, e della sortita de' medesimi; potrebbesi esercitare un negoziato, che esigendo una continua somministrazione di oggetti, inducesse la necessità di venirli di mano in mano allibrando; potrebbe verificarsi un diritto o un peso di dimora sopra persone, bestie, ed oggetti, per cui si dovesse tener conto dell' entrata e della sortita; e allora di tutte queste, come di altre simili, è regolare il tenere tanti appositi registri, perchè somministrino elemento alla scritturazione.

§. 2.

Modo di usare dei registri ausiliarj.

Non occorre dilungarsi sulla forma dei registri de' quali trattiamo, perchè quando si è detto, dover essi servire ciascuno per l' allibramento di una data serie d' operazioni, onde esporle in ordine di data, sarebbe senza scopo il prescriverne la forma, poichè ad eccezione del registro de' mandati tratti e di quelli estinti, de' quali abbiamo trattato alla Parte I. cap. II. §. 4. e 5, negli altri basta, che l' allibramento presenti la data, la cosa, e la quantità in modo da potersi totalizzare; ma nel preparare il luogo alla quantità, si possono disporre le suddivisioni necessarie per sviluppare contestualmente quelle operazioni secondarie che indicheremo qui appresso, nell' intenzione di rendere questi registri più utili che sia possibile.

Presentando i registri pertanto gli estremi sopra indicati, devono essi servire di scorta alla scritturazione nel libro mastro. Tale operazione può eseguirsi in due modi, cioè trascrivendo materialmente nel conto relativo il contenuto del registro medesimo per riferire le singole partite ai diversi conti, ovvero ripartendo quelle, colle regole assegnate alla Parte I. cap. III. §. 2. Qualunque dei due sistemi è regolare: se non che il secondo è più breve, diminuendo talvolta anche moltissimo il numero delle partite da scritturarsi. È però da riflettere, che adottando il sistema di scritturare mediante riparto, conviene contentarsi di tenerne sospesa la scritturazione fino al compimento dell' anno, o di quel periodo che si credesse di adottare, mediante la suddivisione dell' anno stesso; e questa riflessione può essere contrapposta all' utilità che presenta il sistema, sotto il rapporto di economia delle operazioni.

Sarebbe però difettoso, quando per amore di brevità si volesse passare al conto, cui il registro si riferisce, la somma totale senza collettiva delle singole partite, e dare i riferimenti sull' appoggio del registro, perchè in tal caso si trasgredirebbe il precetto, che ogni partita debba richiamare la identifica del conto in correlazione. Questo temperamento non può adottarsi, che nel caso, in cui il totale del registro vada interamente a debito di un conto, ed a credito di un altro, ed in tal caso figura nella scrittura il totale del registro come una partita sola, ed il dettaglio rimane totalmente riservato al registro stesso, sul quale si possono effettuare tutti i rincontri che le circostanze esigessero.

Un vantaggio di rilievo può anche ottenersi da un ben inteso impianto di registri ausiliarj, ed è quello, che i medesimi digeriscano ancora qualche secondaria operazione. Difatti ove accadesse, che immettendo un genere nel negozio o per convenzione, o per massima, si valutasse ad un prezzo diverso da quello del reale acquisto (*a*), potrebbe nel medesimo registro adottarsi una seconda colonna per riportarvi l'altra valuta, e così verrebbero al tempo stesso fissati due elementi per la scrittura, da cui emergerebbe liquida la diversità in vantaggio o in danno; come pure accadendo che sopra delle partite realizzate, delle quali si tenga apposito registro, si dovesse per titolo di provvisione, di agenzia, o altro qualunque retribuire una quota, o conseguirne un' altra anche con diversità di saggio da un caso all' altro, aggiungendo la colonna opportuna, ed anche la medesima suddividendo con subalterne intestazioni, si può ottenere la simultanea cognizione dell' operazione principale, e delle addizioni, o deduzioni che dalla medesima sono derivate.

Sarebbe impossibile, come superfluo l' accennare tutti i casi e tutti i modi, coi quali si possa ritrarre per mezzo dei registri ausiliarj l' ulteriore vantaggio di sopra indicato, ma colla scorta degli esempj accennati sarà facile per ognuno servirsene alla opportunità con un giusto criterio.

(*a*) In questa ipotesi entrerebbe il caso che i generi dovessero valutarsi al saggio stabilito mediante *tariffa normale*, che ha formato il soggetto di questa stessa Parte cap. V. §. 6. ove si sono indicati i diversi incontri, nei quali la tariffa suddetta potrebbe esser utile, e forse anche necessaria.

Parte Quarta

OPERAZIONI ACCESSORIE

Fin qui abbiamo trattato delle teorie e dei metodi pratici della Contabilità: ora stimiamo pregio dell' opera parlare di quelle operazioni, che chiameremo accessorie, ma che formano parte integrante della istituzione presa nel suo complesso.

Queste operazioni possono caratterizzarsi di due specie, cioè *predisponenti*, e *conseguenti*. Predisponenti sono i conti ossiano tabelle preventive, giacchè queste predispongono l' andamento amministrativo; conseguenti sono i bilancj, mentre dimostrano le conseguenze dell' amministrazione.

Secondo la natura delle cose si dovrebbero trattare le due specie delle operazioni menzionate coll' ordine con cui sono state di sopra indicate; ma siccome la materia de' bilancj, quantunque conseguente, è più connessa delle altre con quella delle scritture di cui abbiamo fin qui parlato, così sarà molto opportuno di trattarne prima.

CAPITOLO I.

DEL BILANCIO

Secondo il principio generale e costante ogni operazione contabile deve bilanciare nel suo assunto. Ora qui non siamo però per contemplare questo principio, ma bensì per trattare di proposito dei *bilancj* propriamente detti, ossia di quegli atti, mediante i quali si presenta il risultato tanto materiale, quanto morale dell' amministrazione.

§. 1.

Definizione del bilancio in astratto ed in concreto.

Il bilancio in astratto è quell' atto, mediante il quale viene reso il conto della gestione cui si riferisce: conto non isolato, così che debba

sostenersi per se stesso, ma estratto da una scrittura legale comprovata e documentata, non meno che nuovamente assicurato ponendo a cimento due dati assolutamente eterogenei, cioè l'in essere lasciato dall' esercizio precedente, e quello che si trova effettivamente al chiudere dell' esercizio che si bilancia, avuto a calcolo l' avanzo o disavanzo di rendite ottenuto in questo ultimo: quando questi dati collimino, diviene una verità geometrica.

Di fatti quando uno che voglia conoscere il resultato delle proprie operazioni, si ponga a riassumere le vicende dei proprj affari, ed arrivi a stabilire che cosa dovrebbe avere, e quindi passi a verificare che cosa ha in realtà, ritrovando corrispondente il fatto col diritto, non potrà più temere di essersi ingannato.

Questo essendo l' assunto dell' operazione che stiamo contemplando, siccome per riuscirvi deve dimostrare che si trovano i dati suddetti in perfetta bilancia, così alla medesima è proprio il nome di *bilancio*.

Questa stessa operazione però da alcuni si chiama *bilancio*, da altri *consuntivo*, senza che molto valutino la diversità dei nomi, benchè suonino in realtà diversamente. Ognuno dei due esprime uno degli attributi dell' operazione, perchè quello di presentare la dimostrazione delle rendite e delle spese è benissimo spiegato dal nome di *consuntivo*, che significa dimostrazione del modo come le operazioni amministrative si sono *consumate*, e sarebbe anche più esprimente il dire si sono *realizzate*; come ancora il nome di *bilancio* esprime giustamente l' altro attributo, che è quello di portare i dati suddetti a perfetta eguaglianza, cioè in *bilancia*.

Siccome però questi due attributi sono disimpegnati colla stessa operazione, in maniera che uno sostiene l' altro, così si trova molto conveniente l' adottare la denominazione di *consuntivo bilanciante*, essendo questo atto realmente tale.

Dovrebbero ora concretarsi le idee per caratterizzare i conti *costituenti un bilancio*, distinguendoli dagli altri che devono concorrere *alla formazione di un bilancio*. Come pure sarebbe qui opportuno di stabilire i casi, nei quali il bilancio può ritenersi in aspetto *diretto*, *riassuntivo*, *o misto*; ma siccome le cose stesse caderebbero in proposito, allorchè tratteremo del conto preventivo, per non ripetere più volte le stesse cose ci è sembrato più conveniente di riservare tanto la definizione de' conti, quanto la prescrizione delle forme ad un apposito capitolo, che è il III. che siegue.

§. 2.

Utilità del bilancio.

Mediante l' osservanza delle regole che abbiamo di sopra stabilite, col compimento della scritturazione del libro mastro sono esauriti tutti i conti speciali, in virtù del riferimento all' entrata ed all' uscita generale, e sono tutti depurati i conti personali, che rimangono accesi, dalla resultanza de' quali (dibattuti gli attivi dai passivi) emerger deve l'eccesso degli uni e degli altri, che coincida perfettamente col primo dato di sopra accennato.

Questi conti però, ad eccezione dell' entrata ed uscita generale che è riunita in un prospetto, rimangono sparsi nel libro, ove sono impiantati secondo la loro derivazione, e non presentano in alcun modo un assieme. Inoltre è pure indispensabile di estrarre dal libro mastro i resultati di tutto ciò, che è atto a far conoscere quanto è avvenuto nella gestione amministrativa, ed è perciò che tanto nell' intenzione di presentare con un atto portatile i resultati dell' amministrazione, quanto per coartare i resultati fra loro, onde dimostrarne la coincidenza non meno, che per esporre con buona intelligenza le partite sotto un punto di vista al loro luogo respettivo, è utile ed anche necessario, dopo compita la scritturazione, di estrarre il bilancio, come una operazione staccata. Tale operazione perchè produca l' effetto sostanziale, pel quale è stata istituita, fa mestieri che soddisfi due grandi assunti, l' uno contabile, l' altro amministrativo sotto l' aspetto finanziero.

I.

Precetto perchè il bilancio soddisfi l' assunto contabile.

È necessario che il bilancio abbracci tutte le parti dell'amministrazione nel suo complesso, e ponga a cimento due dati eterogenei, perchè qualora si limitasse a bilanciare isolatamente anche tutti i rami che costituiscono l' entrata ed uscita generale, fra le somme esatte e quelle da esigersi, le pagate e quelle da pagarsi, per trovare il pieno delle rendite e dei pesi verificatisi a favore o a carico dell' amministrazione, sarebbe un bilancio relativo a questi rami, fondato sopra semplici dati omogenei, ma che non raggiungerebbe menomamente lo scopo.

A che giova di fatti il conoscere quanto da un ramo qualunque siasi esatto o pagato, e quanto resti ad esigersi o a pagarsi, oltre al persuadersi che l' amministrazione sia stata diligente nelle sue incombenze o diversamente? Fuori di questo lume, che non deve dal bilancio ripetersi, ma dallo stato bensì dei debitori e creditori, che del bilancio deve far parte, nessuno altro da simile operazione se ne otterrebbe, neppur quando volesse spaziarsi sul confronto dei resti con quelli dell' anno antecedente. Questo confronto ancora non farebbe altro, che dimostrare la maggiore o minore puntualità nell' esigere e nel pagare, ma niuno altro argomento somministrerebbe per ritenere che l' asse amministrato abbia aumentato o diminuito di tanto, quanto i residui dell' anno crescono o scemano a fronte di quelli dell' anno precedente.

E darebbe veramente prova di troppo ristrette cognizioni amministrative e contabili chi s'immaginasse di avere con un bilancio parziale soddisfatto all' incombenza, cui il bilancio generale soltanto può adempire; e per convincerlo basta qualche ipotesi. Si finga il caso, che nell' anno penultimo appariscano *centomila* scudi di rendita non esatta, e conseguentemente di nomi di debitori che formano un' attività, e nell' anno ultimo i nomi di debitori di questa stessa provenienza si elevassero a *centoventimila* scudi, così che sotto questo punto di vista le attività sarebbero accresciute di *ventimila* scudi. Ma che perciò? potrebbe forse concludersi, che l' amministrazione avesse migliorato di ventimila scudi? No certamente. No pure, dovrebbe rispondersi ad un simile argomento, che volesse formarsi da premesse anche più complicate, cioè dal dibattimento de' nomi de' debitori e creditori in complesso dicendo, se tanti erano al chiudere del precedente esercizio i debitori depurati da' creditori, e tanti sono al punto in cui si ferma l'esercizio ultimo, questi a fronte di quello precedente ha migliorato o deteriorato di condizione di tanto, quanto questo resultato depurato dell' ultimo esercizio dà in più o in meno di quello che apparisce dal precedente. E questo no in entrambi i casi, verrebbe avvalorato dalla repugnanza che potrebbe trovarsi nella coincidenza dei resultati dell' entrata ed uscita generale, che è quella unica che deve concorrere a porre in bilancia i due estremi suddetti.

Nè qualunque discrepanza sarebbe sufficiente per condannare d' inesattezza i dati esposti, potendo derivare l' apparente diversità dalla mancanza di altri elementi. Si dica di grazia: se una maggior somma si è incassata dalle rendite, per cui l' attività che rappresenta i nomi de' debitori è

minore, l' esigenza non ha aumentato il fondo di cassa, che è pure un' altra attività? E lo stesso s' intenda nel caso opposto che maggiori o minori pagamenti producano maggiore o minor esito della cassa, e conseguentemente che il fondo della medesima si conservi maggiore o minore. Dal qual raziocinio ne discende, che anche il conto di cassa debba concorrere alla formazione del bilancio. Ma la cassa può essere impinguata e depauperata da cause estranee ai rami costituenti rendite e spese, cioè dalle alienazioni o acquisti di capitali tanto stabili, quanto mobili e semoventi; dalla creazione di debiti o di crediti fruttiferi; da somministrazioni o prestiti attivi o passivi; dall' esigenza o pagamenti in fine di crediti o debiti secchi, che non abbiano rapporto alcuno nè colle rendite e spese, nè cogli stati di capitali di qualunque specie. Laonde se s' introducesse in bilancio il conto di cassa senza tutti gli altri, che hanno rapporto col medesimo, accaderebbe lo stesso inconveniente, che abbiamo di sopra rimarcato tentando il bilancio coi soli nomi de' debitori e creditori che scaturiscono dai rami di rendite e spese.

È troppo chiaro dunque, che il bilancio per esser tale, quale si conviene, deve essere composto di tre elementi; 1.° deve presentare per base l' intero stato attivo e passivo dell' amministrazione, al chiudere dell' esercizio precedente; 2.° dimostrare le rendite e le spese verificatesi nell' esercizio cui il bilancio si riferisce; 3.° finalmente, formato lo stato intero delle attività e passività in essere al chiudere del medesimo, provare che questo stato a fronte del precedente ha nel suo complesso migliorato di tanto, quanto le rendite hanno superato le spese, o viceversa. Allora soltanto saranno certe le operazioni, quando il diritto è sanzionato precisamente dal fatto.

Sebbene la *forma del bilancio*, come dipendente da quella del preventivo, formi l' oggetto del cap. III. §. 2., pure qui non lasceremo di stabilire, che la ripartizione dei *titoli*, *sezioni*, ed *articoli* deve essere pienamente conforme a quella, che si sarà adottata nella formazione del preventivo stesso, ove esso sia in pratica, in consonanza col quale devono essere stati aperti ed esercitati i *conti speciali* in scrittura. Quando poi l' amministrazione proceda senza la scorta del preventivo, il bilancio dovrà sempre esser analogo ai conti speciali determinati nella scrittura.

I I.

Metodi per soddisfare col bilancio l' assunto amministrativo sotto l' aspetto finanziero.

Quella contabilità e conseguentemente quel bilancio, che si restringesse a ben condurre le sue operazioni, e a dimostrarne la più scrupolosa esattezza, proverebbe di aver perfettamente esercitata la parte meccanica delle sue incombenze, ma abbandonerebbe la parte più elevata di spirito e di concepimento, da cui prendono argomento le riflessioni amministrative e finanziere.

Per soddisfare a questo assunto la scrittura tenuta colle regole proposte somministra tutti gli elementi, ma il bilancio deve fare di questi l' uso opportuno, perchè producano l'effetto, e giungano a dimostrare quanto è d' uopo; e siccome d' uopo è, che si dimostri la forza di ciascun ramo grezzo e netto, grezzo per conoscere se la rendita o la spesa stia in proporzione ed in qual grado colla causa produttiva, e netto per esaminare quale decurtamento soffre ciascun ramo di rendita dalla spesa che gli è relativa, e quale alleviamento goda la spesa dalla rendita che le è inerente; è perciò necessario, che il bilancio sia condotto con un criterio atto a soddisfare a questo scopo.

Senza entrare nella censura delle imperfezioni, che sotto questo rapporto comunemente si commettono, ci limiteremo a dire, che non può prescindersi dall' osservare i metodi che presentiamo stabiliti nel cap. III. di questa parte.

In tal guisa nulla rimane oscuro, imperciocchè si dà a conoscere tanto il risultato naturale, quanto l' effetto sostanziale, che ciascun ramo ha apportato all' amministrazione. Le cose sotto questa forma presentate danno argomento al Ragioniere per compilare un pieno rapporto sul bilancio medesimo, onde rilevare, se le rendite sono proporzionate ai cespiti che le hanno prodotte; se la tangente delle spese che le gravano è adequata alle circostanze; se le spese assolute sono in proporzione dei bisogni; e se gl' introiti che dalle medesime derivassero sono ragionevoli e giusti.

Per servire alla veduta di rendere il bilancio utile alle più profonde osservazioni, non meno che per soddisfare all' altra di non permettere l' amalgama delle rendite e delle spese riferibili ad esercizj anteriori (qualora se ne verificassero posteriormente), la dimostrazione delle rendite e del-

le spese, che fa parte del bilancio, deve presentare in colonne distinte le cifre delle une e delle altre, riferibili agli *esercizj anteriori*, ed a quello *che si bilancia.* Per essere poi coerenti a quanto si è proposto alla Parte II. cap. IV. §. 9., allorquando si è ragionato del sistema di staccare o congiungere gli esercizj, la colonna dedicata agli esercizj anteriori deve suddividersi in tre, per dar luogo alla distinzione delle partite relative a' tre anni precedenti, per i quali si è proposto di conservare accesi i conti di entrata ed uscita generale.

Il Ragioniere poi deve esser avvertito, quando il resultato di qualche ramo potesse essere alterato da partite relative ad esercizj anteriori, imperciocchè allora deve tutto ciò farsi rilevare nel rapporto, perchè il raziocinio cada sopra dati certi e veramente efficaci.

§. 3.

Maniera per bilanciare.

Diversi sono i sistemi sotto cui si pratica di concretare il bilancio, ma tutti tendono al medesimo scopo.

1.° *Sistema.*

Si forma un *primo prospetto*, in cui vengono riportate tutte le attività e passività descritte nell'impianto (qualora si tratti di un primo bilancio), ovvero quelle colle quali fu chiuso il bilancio precedente, avendo riguardo che le partite vengano con buona intelligenza classificate, cioè sian riuniti i beni stabili, i mobili, i semoventi, i nomi de' debitori secondo le diverse categorie.

In un *secondo prospetto* si trascrive l' entrata ed uscita generale tale quale nella sostanza risulta dal libro mastro. Questa trascrizione, quando i conti speciali siano impiantati in perfetta analogia col preventivo, deve essere scrupolosamente eguale; ma ove poi si trattasse di un' amministrazione nella quale il sistema del preventivo non fosse in uso, ovvero lo fosse per pura norma, senza apportare il vincolo che i resultati del bilancio venissero col medesimo confrontati, allora non è necessario che sia materialmente simile, essendo anzi lodevole quel miglior ordine, che potesse darsi alle partite, perchè nel libro mastro la principale attenzione è quella di da-

re alle partite stesse il loro giusto riferimento, quando nella dimostrazione del bilancio è pregevole, che le cose siano esposte ancora con metodo, passando dalle *certe* alle *incerte*, e quindi alle *straordinarie*, come pure che collo stesso metodo, con cui cammina l'*entrata*, proceda ancora l'*uscita*, così che avendo tali e consimili avvertenze il lavoro si presenti più regolare.

Si forma in *terzo luogo* lo stato generale delle attività e passività esistenti al chiudere dell' esercizio cui si riferisce il bilancio, tenendo lo stesso metodo prescritto nel primo stato.

Da questi tre stati si forma il bilancio così. Si pone alla sinistra l' importo delle attività preesistenti, cioè di quelle in essere all' epoca dell' impianto, ovvero alla chiusura dell' esercizio precedente; quindi l' importo totale dell' entrata ossia delle rendite; e finalmente l' importo delle passività in essere alla chiusura dell' esercizio che si vuol bilanciare. Dalla parte destra poi si pone l' importo delle passività preesistenti, quello dell' uscita generale ossia della spesa, e per ultimo l' altro delle attività che esistono al chiudere dell' esercizio, e sommate le tre partite dall' una parte e dall' altra, debbono le due somme venire perfettamente eguali.

Nè questo collocamento si creda casuale, che anzi egli è perfettamente teorico e corrispondente al principio. A convincersi di ciò si consideri che di tre categorie sono gli elementi costituenti il bilancio, che ciascuna di queste ha due potenze, attiva cioè e passiva, e che una potenza posta a contrapposizione dell' altra minora per l' entrante quantità la forza respettiva. Posto ciò, se la dimostrazione costituente il bilancio si voglia ridurre a termini più semplici, più chiaramente se ne conoscerà lo spirito; imperocchè se in luogo di dire ex: gr: il precedente esercizio fu chiuso con un' attività di 10. ed una passività di 5., si dicesse *le attività colle quali fu chiuso l' esercizio precedente, depurate dalle passività, erano di 5*: in vece di dire le rendite generali sono ascese a 20., e le spese a 16., si dicesse *le rendite generali hanno superato le spese di 4.*; ed in vece di dire le attività, colle quali si chiude l' esercizio che si bilancia, sono di 12., e le passività di 3., si dicesse *le attività nette da passività sono di 9.*, ridotte le cose a questi termini, si dimostrerebbe con due parole, ed a colpo d' occhio si percepirebbe, che unito al 5. importo delle attività nette che esistevano di provenienza del precedente esercizio il 4. di cui le rendite si sono verificate superiori alle spese, formano un totale di 9., e che questa precisa quantità si trova effettivamente in essere al chiudere dell'

esercizio, dappoichè questa medesima somma presentano le attività, fatta la deduzione delle passività.

Una dimostrazione così ridotta si suol portare come una riprova del bilancio, ma la dimostrazione costituente il bilancio si suol fare per esteso, portando cioè le partite a contrapposizione, perchè risulti anche materialmente la fedeltà del riporto delle respettive cifre.

2.° *Sistema.*

Fermo sempre il metodo precisato per stabilire i tre elementi su cui è fondato il bilancio, può giungersi alla meta di bilanciare in un' altra maniera, ed è questa.

In luogo di dibattere l' entrata ed uscita generale, cavandone l' eccedenza mediante un ristretto, può questa pareggiarsi aggiungendo o all' entrata o all' uscita la somma che occorre ad equilibrare la parte opposta, dicendo *per tanti che l' entrata supera l' uscita*, o viceversa. E siccome una simil somma nel libro mastro avrà avuto riferta al conto di avanzi e disavanzi, di cui abbiamo trattato alla Parte II. cap. IV. §. 5. (il qual conto rappresenta lo squilibrio qualunque fra le rendite e le spese, e forma la bilancia colle alterazioni delle attività e passività, in cui sono rifusi gli avanzi e disavanzi), così la somma riportata a pareggio della dimostrazione delle rendite e spese dovrà figurare allo stato delle attività e passività, come un conto personale fittizio.

Così fissate le cose, il bilancio si troverà nella coincidenza dei resultati dei due stati delle attività e passività, cioè di quello stabilito all' aprire dell' esercizio coll' altro che ne forma la chiusura. A dimostrare la quale coincidenza si restringono entrambi isolatamento, dibattendo il passivo dall' attivo, o viceversa, e i due ristretti devono presentare un resultato netto perfettamente eguale.

Questo modo di bilanciare è pure conforme ai principj stabiliti ed alla ragione. Per conoscerne la verità basti riflettere, che ove accadesse, che l' entrata superasse l' uscita, la somma esuberante sarebbe stata riferita a credito del conto *avanzi*, e per conseguenza nello stato di chiusura verrebbe annoverato come un creditore fittizio dal lato della passività; e siccome è indubitato che qualunque avanzo abbia migliorato di egual somma lo stato, sia aumentando i capitali, i nomi dei debitori, o il fondo di cassa, sia diminuendo i capitali passivi o i nomi dei creditori, il

che in ultima analisi apporta il medesimo effetto, ove a siffatto miglioramento sia contrapposto dal lato delle passività la somma precisa che lo ha prodotto, lo stato stesso assumerà l' avanzo e ne darà sfogo contemporaneamente, senza soffrire la menoma alterazione in relazione a quello precedente, e perciò i due stati debbono trovarsi nuovamente in bilancia.

3.° *Sistema.*

Allorchè accada, che l' amministrazione della quale si tiene conto ammetta la cointeressenza di più persone, tutto camminar deve nel modo esposto coerentemente al 2.° *sistema*, se non che il conto che si è prescritto doversi rappresentare nello stato delle passività come un creditore fittizio, in questo caso diviene vero e reale; imperocchè nel caso di cointeressenza nessuno dei cointeressati è l'assoluto padrone, in modo che la scrittura stando in rappresentanza sua, a lui sia sottinteso che si riferiscano i diritti ed i pesi derivanti dalla medesima, ma tutti i cointeressati sono tante terze persone dirimpetto all' amministrazione. Ciò premesso, ognuno dei cointeressati dovendo avere nel libro mastro il proprio conto, ove riferire la quota degli utili o delle perdite, come pure ciò che ciascuno di loro conseguisce dall' amministrazione, il divario del dare dall' avere è quello, che costituisce i cointeressati debitori o creditori verso la massa comune.

Rifondendo dunque nei conti dei cointeressati l' avanzo o il disavanzo, che apparisse dalle rendite, succede che l' aumento del credito loro equilibra l' avanzo dell' entrata, come quello del loro debito eguaglia il disavanzo.

Qualunque sia il sistema, che piaccia di tenere affine di conseguire il bilancio, è sempre da avvertire, che quando l' azienda sia affidata alla cura di un amministratore, soggetto a renderne conto, devesi al bilancio unire il conto proprio dell' amministratore verso il proprietario, o chi sta in suo luogo. Questo conto deve incominciare coll' addebitare l' amministratore dello stato di consistenza al principio della sua gestione, ovvero al chiudere dell' esercizio precedente, quindi dell' avanzo conseguito nell' esercizio cui il bilancio si riferisce, come pure di quelle sovvenzioni di cassa, che si fossero dal proprietario fatte all' amministrazione. Altronde deve accreditarsi l' amministratore del disavanzo, qualora si fosse in vece verificato, di quei versamenti che avesse fatti al proprietario, e dello stato di consistenza netto che risulta al chiudere dell'esercizio: il qual conto contenendo tutti gli elementi del bilancio deve esattamente bilanciare, abbenchè l'

amministratore fosse in debito, perchè in tal caso il suo nome apparirebbe frà le attività, o come Cassiere, o sotto qualunque altro titolo, non potendolo evitare il riferimento delle partite dal conto ove fossero state tolte.

§. 4.

Metodo per cavare dal libro mastro gli elementi del bilancio.

Ove si trattò (Parte II. cap. IV. §. 5.) del modo da tenersi per la *scritturazione progressiva* del libro mastro, si toccò la necessità di accertarsi dell' esattezza di tutte le operazioni fatte fino al compimento della scritturazione stessa. Per giungere allo scopo s' insinuò di estrarre il bilancio materiale a pure cifre, all' unico oggetto di assicurarsi che il dare coll' avere fosse in perfetto pareggio, e si disse, che a luogo opportuno si sarebbero assegnate le regole per la compilazione del bilancio.

Dopo avere nell' antecedente §. 3. trattato dei diversi sistemi riguardo alla compilazione del bilancio, è qui opportuno di trattare del metodo per cavare dal libro mastro gli elementi del bilancio stesso, poichè questa operazione è sempre indispensabile, qualunque sia il sistema che si adotti.

Sarebbe a questo oggetto necessario di spogliare pagina per pagina l' intero libro mastro per cavare la situazione di tutti i conti, i resti de' quali, se derivanti da conti speciali, debbono costituire l' entrata ed uscita generale, e se da conti personali, debbono formare lo stato de' debitori e creditori. Questo spoglio dovrebbe farsi con molta diligenza ed accuratezza, perchè nessun conto resti preterito; ma siccome per assicurarsi dell' esattezza della scritturazione si troverà già fatto il bilancio materiale numerico, sarà molto più comodo servirsi di questo, giacchè avendo bilanciato, è certo, che tutti i conti si trovino in esso sicuramente e con esattezza riportati.

L' operazione dunque che rimane a fare è quella di classificare e dettagliare le partite. Perciò si forma il quinterno necessario a contenere il bilancio, s' intestano a conto aperto le tre dimostrazioni, cioè la prima denominandola *stato attivo e passivo al dì . . . .* (*a*), ove si debbono notare

(*a*) L' epoca deve esser quella dell' impianto della scrittura, o della chiusura del precedente bilancio.

tutte le attività e passività esistenti in quell' epoca (*a*); la seconda *rendite, e spese generali dal . . . . al . . . .* (*b*) ; la terza *stato attivo e passivo al dì . . . . .* (*c*). Preso alla mano il bilancio numerico, s' incomincierà l' esame della prima partita , osservando se il dare è in pareggio coll' avere.

Se così fosse, cioè se il conto pareggiasse, nessuna menzione dovrebbe farsene in bilancio, perchè nessuna forza quel conto conserverebbe; ma se avvi diversità fra l'avere ed il dare, si riterrà, che del conto si debba fare menzione, e perciò si formerà il resto di debito o di credito, perchè se risulta in debito, è quella un' attività dell' amministrazione, e deve sfogarsi o all' entrata ossia alle rendite, ovvero allo stato delle attività, e se apparisce in credito, è una passività che deve collocarsi all'uscita, o allo stato delle passività.

Definito così un conto, cioè se attivo o passivo, si passa a cercarne l' indole colla scorta della cartolazione riportata sul bilancio numerico, e riconosciuto, qualora sia attivo, se forma articolo di rendita oppure attività, si colloca in quella cui appartiene delle dimostrazioni preparate a tale oggetto nel quinterno del bilancio. Così si pratica, qualora il conto sia passivo, e così si prosiegue in tutti gli altri conti , finchè restino tutti esauriti in modo, che al fine dell' operazione si avrà il bilancio formato, senza pericolo di errare , perchè il bilancio materiale avendo combinato, non potrà questo dissentire, mentre altre variazioni non sono state operate sulle cifre, che quella di aver cavate le partite che pareggiano tanto dal debito, quanto dal credito, e di aver notato pel puro residuo (fatta imputazione del dare e dell' avere) tutti quelli conti che figuravano a lungo per l' intero dell' uno e dell' altro; in guisa che se qualche diversità apparisse, deriverebbe da queste ultime operazioni di mero calcolo, e perciò facile sarebbe il ritrovare l' errore.

Non resterà dopo ciò, che esaminare la forma delle dimostrazioni per dare un buon ordine alle partite, ed esporle con criterio e con sufficiente chiarezza, del che abbiamo già trattato sufficientemente.

(*a*) Quando non si tratti di primo bilancio dopo un nuovo impianto , ma sia consecutivo, quella dimostrazione può risparmiarsi, riportando nel ristretto bilanciante le somme totali, che apparvero dal bilancio precedente.

(*b*) Deve precisarsi l' epoca che resta abbracciata dal bilancio.

(*c*) Questa ultima epoca deve essere quella che chiude il periodo.

§. 5.

Espedienti per rinvenire gli errori che producessero sbilancio.

Trovasi già detto nel §. 5. della Parte II. cap. IV., che prima di stringere definitivamente la scrittura, non solo bisogna assicurarsi dell' esattezza delle seguìte operazioni, ma fa di mestieri, che sia ancora formato il bilancio, perchè non avvenga, che cribrandosi in questo emergente profondamente le partite, qualche somma supposta dover figurare fra le rendite o fra le spese, debba piuttosto figurare fra le attività o fra le passività, e così viceversa.

Per adempiere al primo precetto si è determinato doversi formare il bilancio materiale numerico. Prevedendo il caso pur troppo ovvio, che questo non ribatta, si è prescritto, che debba procedersi alla verificazione delle somme e dei riporti, non meno che all' appunto di tutte le partite, e nel §. immediatamente precedente a questo si è fatto conoscere quanto tale operazione giovi per la compilazione del bilancio formale. Bisogna però prevedere ancora il caso, che malgrado la revisione delle somme e dei riporti, come pure malgrado l' appunto di tutte le partite, non si rinvengano le cause della differenza, ed allora non ribattendo il bilancio materiale non può procedersi al formale, e non potendo questo effettuarsi, restarebbe sospesa la chiusura della scrittura. In questo frangente piuttosto che insistere nelle medesime indagini, bisogna ricorrere ad altro espediente.

A chi non abbia pratica in questa materia sembrar può strana l' ipotesi, che ad onta di tutte le diligenze la differenza resti ostinata. Chi esercita però la professione sperimenta col fatto, che talvolta accade di leggere 32., e di scrivere 23., e ancorchè cento volte ritorni sulla medesima partita, confuse le idee da tante cifre, sembra sempre scritta bene; succede ancora l' errore di una somma, e sulla guida di quello che si è fatto una volta s'imbatte sempre nello stesso scoglio; accade che trasportando la somma dalla pagina relativa alla scarsella (*a*) o da una pagina all' altra, si ometta o si cambi luogo ad una cifra, e che rileggendola s'inciampi sempre nello stesso errore; talvolta un numero equivoco al fissarvi l' occhio dice una quantità, e scorrendo per sommarlo può indicarne un' altra;

(*a*) Scarsella si chiama il riporto del credito o debito dalla parte opposta, per profittare dell' avanzo del foglio che avesse lasciato disponibile la scarsezza delle partite.

in fine molte partite eguali nella stessa pagina possono cagionare la preterizione o l'aumento di una delle medesime; e tutte queste sono tante circostanze, che talvolta portano al sommo grado la difficoltà di rinvenire la causa della differenza, la quale (quantunque minima sia) pone nel sospetto d'incertezza tutti i conti della scrittura, e potendo da qualunque de' medesimi provenire, fa sì che si debba sopra migliaja di partite portare le indagini, talchè molte volte si osserva il disgraziato contabile perdere ripetuti giorni per cosa, che rinvenuta poi eccita l'ira.

Tutta l'abilità dunque deve consistere nel circoscrivere la differenza entro la più ristretta periferia, perchè allora invece di spaziare nel pelago di tutta la scrittura, ristrette le viste sulla parte difettosa, si scopre l'errore con facilità; e ciò si ottiene ponendo in pratica un espediente semplicissimo.

Si ritenga, che ogni amministrazione presenta spontaneamente una certa classificazione di materie. Per esempio lo stato d'impianto, ovvero quello con cui si chiuse l'esercizio precedente, si distingue in capitali stabili, mobili, e semoventi, in fondo di cassa, o di diverse casse (ove più di una ne fosse in attività) in nomi di debitori che riguardano rendite di beni rustici, di beni urbani, affitti di proventi, frutti di crediti ec.; lo stesso si dica riguardo al passivo. Similmente si ritenga delle rendite, che per loro natura presentano presso a poco la stessa classificazione dello stato, e così ancora delle spese. Si ritenga pure, che ove l'amministrazione sia estesa (nei quali casi essendo gli errori più probabili, più difficile è il rinvenirli, e più necessario si dimostra l'espediente che proponiamo), tutti i rami di dettaglio, come sono i debitori o creditori, debbono trovarsi preventivamente digeriti, mediante gli appositi stati per servire di norma o all' escussione o al pagamento, e che questi stati sono già per modo di regola classificati, distinguendo i debitori ed i creditori nei diversi rami, dai quali stati risulta individualmente e complessivamente per ogni categoria qual fosse il debito o credito proveniente dal precedente esercizio, quale la decorrenza dell'anno che costituisce la rendita o la spesa, quali le riscossioni o i pagamenti che percuotono la cassa, quali altri bonifichi abbiano avuto luogo, che possono riferirsi a diversi conti, e quali in fine i resti di debito o di credito al chiudere del periodo.

Premessa dunque l'esistenza dello stato precedente, del bilancio numerico, che fosse risultato erroneo, e degli stati dei debitori e creditori, che, seppure non esistessero, si potrebbero per la circostanza formare numericamente, l'operazione si fa in questo modo.

Si prende un quinterno capace di contenere tutti i conti che saremo per indicare, dividendo verticalmente le pagine, poichè occorre di scrivervi la parola e la somma. Nella prima pagina si trascrive lo stato in compendio (*a*), quindi lo stato stesso si dirama nel modo indicato per la scrittura formale, osservando sempre le categorie stabilite per lo stato, e rispetto a ciascuna categoria si prosiegue il conto, sempre cumulativamente addebitando le decorrenze, ed accreditando i pagamenti e bonifichi ec. sino al punto di stabilire i residui (*b*). A tutte le partite si deve notare il riferimento da un conto all' altro.

Con questo espediente si rifonde la scrittura con somma facilità, e si ottiene che tutti i conti comprendenti una intera categoria debbano bilanciare nel loro complesso. Il bilancio di un conto chiama indubitatamente

(*a*)

STATO AL 31. *DECEMBRE* 1835.

PASSIVO		ATTIVO	
Capitali passivi . . ℥	23507. „ „	Capitali stabili . . . ℥	100000. „ „
Creditori per Censi . „	2504. „ „	Mobilio . . . . . . „	3500. 37 ½
Artisti per Lavori . „	5700. 50 „	Semoventi . . . . . „	8700. „ „
		Debitori per affitti de' Beni rustici . . . . „	3750. „ „
		Idem Urbani . . . „	2300. 42 „
		Idem per corrisposte del Macinato . . . „	13000. „ „
		Cassa ec. . . . . . „	9650. „ „
	℥ 31711. 50 „		℥ 140900. 79 ½

(*b*)

AFFITTI DE' BENI RUSTICI

Stato al 1835 . . . ℥	3750. „	Cassa . . . . ℥	16965. „
Entrata generale . . . „	17345. „	Acconcimi per bonifichi . „	107. 45
Rifusione di spese . . „	37. 60	Stato 1836 . . . . . „	4060. 15
	℥ 21132. 60		℥ 21132. 60

quello dll' altro, ed è chiaro, poichè riferite alla cassa tutte le partite desunte dalle diverse categorie de' conti in relazione colla medesima, devono formare il pieno degli incassi e dei pagamenti, e in tal guisa è inevitabile che tutti gli altri conti vadano a quadrare.

Ove uno non ne quadrasse, sarebbe manifesto che in questo sia l' errore. Se per esempio, riferite tutte le partite alla cassa, non si trova esattamente il pieno del carico costituito dal conto proprio, segno è che sulle partite relative alla medesima l' errore si verifichi, e perciò le ulteriori diligenze si ridurranno su quelle, e ben presto si giungerà allo scopo. Rinvenuto l' errore, si passa a correggerlo nel libro mastro e nel bilancio numerico, ed allora si procederà con tutta sicurezza.

CAPITOLO II.

DEL CONTO PREVENTIVO

Sia per dovere, sia per prudenza, sia per mera antiveggenza, è cosa sommamente accetta a chiunque di prevedere quello a cui in avvenire dovrà sottostare. Questo sentimento, che è comune in tutte le umane vicende, diviene più urgente nel senso amministrativo, poichè da questo dipende l' adozione di misure che preoccupino l' emergenza, e ciò è tanto vero, quanto che ogni uomo, pensando ai suoi interessi, riassume sempre le idee dicendo, *tanto ho*, *dunque tanto posso compromettermi di spendere*; come pure fa questo calcolo, *è vero che oggi non ho che tanto*, *ma mi sopravviene quella o tale altra rendita*, *così che posso o non posso assumere uno o più altri pesi.*

In un' amministrazione vasta e complicata però la mente non raggiunge lo scopo, e perciò è indispensabile di venire alla formazione di un conto, che tutto riassuma e tutto dimostri : questo soddisfa all' ultima ipotesi, cioè alla semplice antiveggenza.

Ove poi la formazione di un conto preventivo sia indotta come misura prudenziale, allora convien dare al medesimo un' efficacia, e lo stesso assoluto proprietario, che conduca da se l' amministrazione, bisogna che abbia al medesimo un riguardo, coll' andare osservando le fasi de' suoi interessi, se cioè le rendite gli corrispondono alla prevenzione, e se le spese gli assorbiscono la quota del fondo previsto in ragione del tempo, per invigilare maggiormente sulle une, e per limitare le altre al bisogno.

Trattandosi finalmente di un'amministrazione condotta da terze persone per conto altrui, e molto più di pubblico diritto, il conto preventivo deve formare una legge inviolabile, tanto per la conservazione dei rami di rendita, nel modo che si trovano dal preventivo riconosciuti, adottando tutte le misure conducenti al prosperamento dei medesimi, quanto riguardo al limite assegnato ai diversi rami di spese, per quanto dipende da fatto dell'amministratore. In questa ipotesi, cioè quando il preventivo debba avere tutta la sua efficacia, è da guardarsi che non apporti grande aumento nelle operazioni contabili, per conciliare, senza commettere irregolarità, l'istituto suo con quello delle scritture, e tutto questo svilupperemo nel seguente §.5.

In tutti i casi il conto preventivo deve formarsi in linea di proposizione dalla parte contabile, posta d' intelligenza colle altre parti del ministero in ciò che respettivamente le riguarda. Ove l' amministrazione dipenda immediatamente dal proprietario, la proposta della contabilità terrà il primo grado di giurisdizione, e la passerà al proprietario per la sanzione, ed ove sia diretta da un amministratore, la contabilità opererà dipendentemente dal medesimo, e la sanzione appartiene all' autorità da cui l' amministratore stesso dipende.

L' ordine con cui il preventivo è stato inoltrato, deve nel modo inverso percorrerlo dopo riportata l' approvazione; imperocchè l'autorità superiore deve ritornare all' amministratore il preventivo stesso, e questo all' ufficio di contabilità per le conseguenti operazioni.

§. 1.

Definizione ed utilità del conto preventivo.

Questo conto è benissimo indicato dal suo nome, perchè è veramente dedicato a prevenire. Ma la prevenzione non deve intendersi nel senso semplice di prevenire o presagire quanto accaderà nell' avvenire, ma in quello di preoccupare lo sbilancio, che potesse dimostrarsi nell' amministrazione.

Bisogna quindi stabilire una giusta idea di questa prevenzione, dappoichè se si volesse spaziare nell' eventualità di esigere o non esigere una tal partita, di pagare o non pagare una tal' altra, s'ingolferebbe il conto nella cognizione di cose meramente accidentali; dal che ne avverrebbe poi l'assurdo, che mentre l' amministrazione secondo il suo diritto vada intrinsecamente nell' anno veniente ad ottenere maggiori rendite che spese, te

nendo appresso a tutte le accidentalità, se queste fossero in senso sfavorevole, potrebbero fare apparire maggiori spese che rendite, e così far concepire una falsa idea delle cose. Il conto preventivo dunque deve essere quello, che dimostri la base solida dell' amministrazione, cioè il diritto attivo e passivo che dessa andrà ad incontrare, perchè tutto ciò, che accidentalmente può avvenire, forma un' altra tesi.

Potrebbe accadere la circostanza, che non fosse mera accidentalità la percezione di una somma, o l' impronto di un' altra di molta entità, relativamente alla forza dell' amministrazione, oltre la decorrenza delle rendite e delle spese, ma questa emergenza ancora lascerebbe inalterabile il principio di sopra stabilito, e quando il dovere o la prudenza esigesse di doverne dare la prevenzione, le partite relative dovrebbero collocarsi in sede separata, di che parleremo, stante che il novero di tali partite non può aver sede in bilancio, restando assorbito dalle variazioni interne de' conti.

Di fatti formando l'ipotesi, che l'amministrazione fosse in difetto, cioè che le spese superassero le rendite, sarebbe egli regolare far comparire il *deficit*, coperto da incassi prevedibili per alienazione di capitali, per creazioni di debiti, per esigenze di crediti arretrati, per anticipazioni sopra rendite future? no certamente: anzi questo sarebbe assurdo, imperciocchè tali risorse sono di semplice sussidio per supplire al difetto, non mai sorgenti per equilibrare l' amministrazione, e ciò è tanto vero, quanto che risorse di tal fatta o deteriorano lo stato attivo preesistente consumando le sue sostanze, ovvero aumentano quello passivo nell' avvenire.

Tutto ciò milita intrinsecamente. L' estrinseco poi non sarebbe meno difettoso, perchè le partite, cui le risorse anzidette si riferiscono, scaturendo dagli stati di rimanenza, già figurarono nel diritto dei precedenti bilancj, allorchè si produssero, o dovranno figurare nei bilancj successivi, allorquando le rendite matureranno per scomputare le anticipazioni che si fossero ricevute, così che dando alle stesse partite nuova sede di diritto, come accaderebbe, se si contemplassero in preventivo delle partite sul riflesso della materiale realizzazione, si commetterebbe una vera ed assurda duplicazione, e per conseguenza un insanabile vizio.

Ad ogni modo sembrerebbe desiderabile poter basare il preventivo nel doppio aspetto del diritto e del fatto, ma per stabilire il secondo dato bisognerebbe poter conoscere all'epoca della compilazione del preventivo i resultati certi del corrente esercizio, talmente che potesse dirsi, che le ri-

manenze attive disponibili, unite alle rendite correnti, presentano un totale, per esempio, di centomila scudi, coi quali deve antistarsi ai reliquati passivi, ed alle spese correnti di novantacinquemila scudi, così che ne emerge un avanzo di cinquemila, o viceversa.

Questo desiderio però non è realizzabile, ed allorchè lo fosse, non avrebbe in fondo veruna utilità. Non è realizzabile, perchè il preventivo per l'esercizio futuro deve compilarsi più o meno presto, sempre molto prima che termini quello corrente, ma (sebbene potesse evitarsi una grande anticipazione) essendo il termine di un anno assolutamente connesso col principio dell'altro, bisogna abbandonare il desiderio della cognizione dei resultati di quello precedente. Che questa cognizione poi non oltrepassi il merito di una semplice erudizione, è certo, una volta che l'aver contezza del bene o del male differisce essenzialmente dal ritrarre partito dal primo, ed adottare il riparo che può applicarsi al secondo; e se così è, conosce ognuno, che l'amalgamare i resultati precedenti alla corrente gestione non farebbe che alterarne l'aspetto, e col rimedio palliare il male.

Per vedere più chiara la cosa formiamoci l'ipotesi, che le rendite e spese prevedibili per l'esercizio futuro, poste a confronto, presentino un *deficit* di diecimila scudi, ma che le restanze attive a tutto l'anno precedente, perchè più ubertoso, eccedano le passive di scudi quindicimila. Ne verrebbe, che cumulando le restanze attive alle rendite, e le passive alle spese, non solo svanirebbe il *deficit* di diecimila scudi, ma si presenterebbe un avanzo di cinquemila.

Questo conto così formato sarebbe esatto? o presenterebbe invece un assurdo? È troppo palpabile il difetto, per non dubitare che si comprenda da chicchessia. Vivrebbe in fatti in errore, chi pensasse che questa amministrazione fosse in florido stato, quando per pareggiare il *deficit* impiegasse le accumulate sostanze. È dunque una falsa idea quella che da taluno si concepisce, di voler conoscere col preventivo quello che esigerà o pagherà materialmente, essendo questa vista immensamente lontana, per le ragioni esposte, dal vero stato dell'amministrazione. La cognizione che deve cercarsi è quella del diritto, in cui l'amministrazione si trova costituita; ma non è per questo, che debba abbandonarsi di ragionare sul fatto ancora in modo adequato.

Sarà pertanto incombenza del Ragioniere di compilare il preventivo sulla base del diritto, coadiuvandolo con un rapporto, in cui dopo avere sviluppati tutti gli articoli per far conoscere i miglioramenti che potrebbero am-

mettere, passi alle avvertenze necessarie per la persona da cui l'amministrazione dipende, ove cade benissimo in acconcio di considerare le rimanenze cospicue attive e passive, che approssimativamente resteranno disponibili, colle quali si potrebbe *antistare* al *deficit*, qualora vi fosse, o che *assorbirebbero* l'avanzo ove si manifesti; come pure nel medesimo modo è opportuno di rilevare le risorse o i dispendj, che incontrerà la cassa a cagione di acquisti, alienazioni, impronti ec., ma sempre come parte sussidiaria.

§. 2.

Regole per stabilire il preventivo.

Qualunque prevenzione è sempre incerta nei suoi resultati, perchè è umanamente impossibile di preoccupare tutte le future contingenze, secondo l'antica massima, *de futuris contingentibus nulla datur determinata veritas*; ma ciò non pertanto è così utile e forse anche necessario in una vasta amministrazione, e specialmente nell'amministrazione pubblica, il procedere sulla scorta di un conto preventivo, che conviene avventurarsi a presagire il futuro: questo impegno però sarà meno arduo, se si riflette, che in simile caso non si richiede una mattematica esattezza, ma puramente una approssimazione.

Il pronosticare delle cose che un tempo possono avvenire è tanto più incerto, quanto è lontano un momento dall'altro, perchè coll'avvicinarsi sviluppano tante circostanze che portano a vedere più chiaro l'avvenire. Per questa ragione la compilazione del preventivo dovrebbe dilazionarsi fino al termine dell'anno precedente; ma siccome deve poi subire il dovuto esame per riportarne l'approvazione delle persone cui si appartiene, ed a seconda dei resultati del medesimo deve dipendere l'adozione di qualche misura opportuna, e siccome ove si tratti dell'amministrazione pubblica, o in qualunque modo vasta e diramata, deve darsene a tutti i Gestori la conveniente partecipazione, così la compilazione deve anticiparsi di tanto, quanto le circostanze prudentemente consigliano.

Deve però il Ragioniere dal canto suo adottare giuste norme, e praticare ogni diligenza per raggiungere i resultati colla maggior possibile approssimazione; e perciò sono necessarii gli avvertimenti che seguono.

I.

Epoca da prendersi per base.

Allorchè debba formarsi uno stato di rendite e spese per dimostrare le forze di un patrimonio, la regola è quella di prendere l' adequato di un decennio, perchè si considera che in questo lasso di tempo vadano a riprodursi tutte le circostanze favorevoli e contrarie, in modo che ogni cosa venga ad equilibrare. Ma trattandosi del preventivo, che deve servire per la scorta di un anno, deve questo basarsi sullo stato attuale delle cose non solo, ma debbono ancora aversi a calcolo tutte quelle circostanze prevedibili, che possono mutarne l' aspetto nell' anno, di cui si ricerca la prevenzione.

Siccome però all' epoca in cui ricorre la compilazione del conto preventivo per l' anno futuro, che è sempre prima della fine dell' anno corrente, non possono ancora essere cogniti i resultati dell' anno stesso, così sarà cura del diligente Ragioniere di prendere per base i dati certi dell' ultimo anno definitivamente chiuso. Porrà poi sopra ogni articolo particolare attenzione per aggiungere o dedurre quanto l' esperienza del passato avrà dimostrato prevedibile anche per l' avvenire, e finalmente avrà in riguardo gli effetti di tutte le altre circostanze, che possono nell' anno veniente apportare variazione; dietro le quali indagini stabilirà a qual limite ciascuno articolo possa presagirsi.

I I.

Partite da comprendersi nel preventivo.

Deve far parte del preventivo tutto ciò che è rendita certa tanto in genere, quanto in specie. Egualmente deve comprendere quanto è certo in genere, ma non certo in specie; come ancora qualunque provento, che non fosse certo nè in genere, nè in specie, adottando per tutto ciò che è incerto la massima oculatezza, perchè la prevenzione raggiunga il vero quanto più da vicino sia possibile.

Quanto si è detto in ordine alle rendite, ha luogo egualmente rapporto alle spese.

Tutte le rendite e le spese non debbono oltrepassare il periodo di un anno. Per conseguenza abbraccieranno l' anno civile dal primo gennaro al 31. decembre, ove ciò sia eseguibile; ma ove la scadenza non possa interrompersi, come per esempio nelle rendite di censi, canoni ec.(per i quali sarebbe irregolare il ratizzo per giorni), dovrà considerarsi l' anno legale a seconda delle convenzioni dal principio della decorrenza della rata più prossima al principio dell' anno civile. In una parola questa operazione deve farsi colle norme prescritte alla Parte II. cap. V. §. 1. 2. e 3.

Quelle rendite e quei pesi, che riconoscono un anno di consuetudine loro propria, come i beni rustici il 29. settembre, le vigne, orti, e canneti l' 11. novembre, gli oliveti il 31. gennajo, figureranno per l' anno loro proprio in quell' esercizio in cui è decorsa la maggior parte del tempo.

Qualunque sia il termine fissato nei contratti pel pagamento, non somministra mai argomento di divergere dalla massima, perchè (è bene di ripeterlo) il preventivo e tutte le conseguenti operazioni debbono considerare il diritto e non il fatto.

Accadendo che in un dato anno si liquidi, e venga posta in corso una rendita o una spesa con forza retroattiva, allora soltanto sarà lecito far figurare in via di richiamo tutti gli arretrati, che si cumuleranno all' annualità corrente, quando non si pratichi lo stacco degli esercizj.

Sarà lecito di escludere soltanto quelle rendite e quelle spese, la di cui realizzazione sia moralmente impossibile che accada o per inopia del debitore, o per qualche contestazione che ne attacchi la sostanza, in modo da poter con fondamento ritenere, che ne siegua l' esclusione. In questo caso però deve svilupparsi con apposita annotazione, e verificandosi di poi il contrario, avrà luogo negli anni successivi il richiamo di tutto il tempo che ne seguì la sospensione.

Sebbene si contemplino nel loro vero aspetto e con tutta la possibile circospezione tanto le rendite, quanto le spese, è sempre necessario accordare un fondo col quale si possano affrontare le contingenze imprevedibili, e questo sotto la denominazione di *fondo di riserva.*

Il limite a questo fondo non può assegnarsi con molta facilità, giacchè è indotto da cause imprevedibili, ma pure considerando, che l' assegnazione del medesimo tende a conservare l' equilibrio fra il presun-

to ed il reale tanto nell' attivo (*a*), quanto nel passivo, sarà prudente fissarlo in ragione di un ventesimo del totale delle spese assolute. Per quella parte, in cui il fondo di riserva fosse assorbito dalla diminuzione di rendite, rimane il fondo inconsunto di modo, che diminuendo la sua cifra nel consuntivo, ricade naturalmente ad equilibrio della minor rendita conseguita; ma per tutto ciò, che occorre impiegare nelle spese, attesa l' insufficienza de' fondi assegnati, deve portarsi a credito del fondo che ne manca per renderlo abile a sopportare le spese di cui rimane gravato.

Servendo alla vista sopraccennata di dar contezza col preventivo ancora di quelle partite che portassero rilevante incasso o sborso di denaro, sebbene non si riferissero alle rendite o alle spese (il che potrebbe accadere quando si preveda l'acquisto o la vendita di qualche fondo, la creazione di qualche debito o credito, l' effettuazione di un rinvestimento attivo o passivo, e cose simili), è opportuno dopo esaurito il preventivo nel senso suo proprio l'aggiungere un'appendice ove figurino le partite sopraccennate.

Il resultato di tale appendice non deve alterare l' aspetto del preventivo, ma bensì impiegarsi dopo il ristretto del medesimo in ampliazione o restrizione di quanto sarà dal ristretto medesimo resultato.

III.

Metodo per livellare il preventivo.

Quanto si è fin qui detto debbe intendersi relativo alle rendite ed alle spese, sulle quali altra indagine non possa aver luogo, che quella di trovare il loro giusto punto, ma questo non è tutto. Bisogna considerare, che lo scopo più interessante del preventivo è quello di preoccupare lo sbilancio, che appunto mediante la compilazione di quel conto venga a conoscersi, e però bisogna immaginare tanto le rendite, quanto le spese sotto due rapporti, cioè quelle *indipendenti* dall' autorità di chi amministra, e quelle *dipendenti* dalla medesima autorità.

(*a*) Il fondo di riserva non si deve ritenere come interamente spendibile, ma come una somma, che antisti alle vicende cui l' amministrazione può andar soggetta, e siccome può accadere, che qualche rendita soffra decurtamento, come che qualche spesa si aumenti, non potendo per modo di regola portare sulle rendite un articolo di detrazione, si grava maggiormente il fondo di riserva che sta a contrapposizione.

Le rendite per esempio possono derivare da canoni, censi, affitti di fondi, e prodotti dei medesimi condotti in economia, ossia a proprio conto, e quando il prodotto contemplato sia coerente ai contratti, o secondo le regole della più rigorosa economia, nulla avvi di più che operare, e perciò si possono caratterizzare, sotto questo rapporto, indipendenti dall'amministratore, perchè (sia qualunque lo stato del patrimonio) non basta la ragione del bisogno per aumentare le rendite stesse. Inoltre possono esservi delle cose o delle somme, che in situazione prospera si lascino godere per elargizione, possono esservi dei fondi destinati a diporto, o in qualunque modo a soddisfare la volontà, che così ritenuti apportino aggravio anzichè rendita; ove poi si tratti di amministrazione pubblica, tutti i dazj tanto diretti, quanto indiretti, possono al bisogno cadere sotto esame, perchè non hanno generalmente altro limite, che i bisogni appunto dello stato, e particolarmente i rapporti fra loro, e le circostanze dell' erario. Tutto ciò può ritenersi dipendente dall' autorità dell' amministratore, del proprietario o del governo, perchè può, volendo, su questi cespiti elevare i prodotti.

Possono egualmente le spese avere indole diversa, alcune cioè esser indipendenti, e così necessarie da doversi in ogni modo ritrovare i fondi per soddisfarle, altre da potersi ammettere per quanto i fondi lo comportano. Tutte quelle che derivano da contratti, o da impegni in qualunque modo assunti, quando si conservino in istato di validità, è certo, che siano inevitabili, e per conseguenza indipendenti dall' autorità dell' amministratore, ma le altre tanto di mera volontà, quanto anche indotte da evenienze naturali, che sebbene le rendano necessarie e talvolta urgenti, è pure raro il caso, che non permettano una maggiore o minore latitudine, perchè quando l' impero delle circostanze lo esige, bisogna volentieri rinunziare al maggior decoro, al maggior comodo, e talvolta ancora al maggior interesse futuro: quindi è che non si sarebbe raggiunto lo scopo, ove si fosse limitata l' operazione alla semplice redazione del preventivo sui resultati naturali di tutti i rami componenti l' amministrazione.

Ove dunque dalla compilazione del preventivo sulle resultanze naturali emerga un *deficit*, fa d' uopo passare alla riforma tanto delle rendite, quanto delle spese. Questa si effettua conservando intatte tanto le une, quanto le altre in tutte quelle parti, che abbiamo già distinte essere garantite da contratti o altri impegni in istato di validità; quindi relativamente alle rendite si passa ad esaminare quelle, dalle quali potrebbe cavarsi partito, o rendendo fruttiferi quei fondi o altri cespiti fino

allora tenuti con altra vista o per altri usi, o variando il sistema col quale fossero stati condotti. Deve riservarsi ogni altro provvedimento più energico, allorchè, fatta sulle spese la operazione che saremo per dire, apparisca un' insanabile deficienza.

E prendendo in eguale rigoroso esame le spese, ritenute sempre invariabili quelle garantite da contratti o altri impegni legalmente assunti, debbono passarsi in rassegna tutte le altre con un determinato ordine, cioè incominciando dalle più necessarie, e da queste discendendo alle altre gradatamente. Ma quest' ordine non può generalmente stabilirsi, se non in quanto dopo quelle sopra enunciate, le spese che riguardassero la conservazione dei fondi, ed il sostegno in genere dell' amministrazione e dell'autorità debbono precedere però le altre tutte; sebbene generalmente parlando sembrerebbe doversi proseguire la graduazione dicendo, che l' esame cada in terzo luogo sulle spese riguardanti la comodità, in quarto su quanto concerne il decoro, in ultimo su quelle che si riferiscono alle pure elargizioni; pur non ostante potrebbe un tale ordine star bene sotto le viste di una privata amministrazione, ma non converrebbe forse, allorquando si trattasse di un pubblico stabilimento, ove le elargizioni appunto formassero il suo principale istituto, e molto meno si accorderebbe colle viste che deve avere un governo, ove l' ordine varierebbe, quando il preventivo avesse per oggetto la pubblica amministrazione.

Per queste ragioni deve convenirsi, che la graduazione si stabilisca secondo l' indole dell' amministrazione, e che l' esame debba scendere gradatamente in guisa, che osservando sempre quali somme vengono assorbite dai rami più privilegiati, si conosca che cosa resti disponibile per gli altri che rimangono, e tenendo sempre questo sistema si deve compiere la riforma del preventivo.

Accadendo che dal preventivo quantunque riformato apparisca un *deficit* insanabile, allora si fa luogo a fissare l' attenzione su quelli rami, che permettessero provvedimenti più violenti, sia ordinando aumento sulle rendite nei casi in cui l' autorità possa comportarlo, sia riducendo ancora più quelle spese che sotto altri riflessi si sarebbero dovuto conservare.

La compilazione del preventivo secondo i resultati naturali appartiene all' ufficio di Contabilità, quando l' amministrazione sia immediatamente dipendente dal proprietario; al medesimo ufficio spetta la prima proposizione di riforma, ed al proprietario la definitiva sanzione. Quando poi l'azienda sia sotto la dipendenza di un amministratore, o appartenga ad un corpo

morale, ovvero si tratti di amministrazione pubblica, il progetto di riforma del preventivo incombe allo stesso ufficio, ma sotto la dipendenza dell' amministratore, o di quel corpo che lo rappresenta, e la sanzione appartiene alla superiore autorità. In qualunque caso però, quando la circostanza esige di proporre delle cose straordinarie, che abbiamo denominate violenti, queste possono essere accennate in un rapporto speciale, che può secondo i casi essere anche riservato, ma non precisate nel preventivo, se non dopo la loro adozione.

Dopo stabilito e sanzionato il preventivo può accadere, che qualche straordinaria emergenza faccia conoscere l'insufficienza del fondo assegnato a qualche articolo di spesa, e che questa giunga ad una somma che si renda o impossibile o inopportuno il toglierla dal fondo di riserva, ed in tal caso si redige altra tabella suppletoria sulle norme della prima, riportandovi soltanto quegli articoli nel loro posto, sui quali si richiede l' aumento. La tabella suppletoria deve partire dal dato dell' assegno fatto colla tabella primitiva, deve presentare la somma ulteriore che si richiede, e deve essere accompagnata da un rapporto che ne spieghi le ragioni.

Sanzionata la tabella suppletoria, si aggiunge il nuovo fondo a quello primitivo, e si ritiene per le operazioni la somma complessiva.

Viceversa potrebbe accadere, che la sopravvenienza di qualche circostanza obbligasse a decurtare qualcuno dei fondi ancorchè accordati, ed in tal caso può aver luogo la diffidazione, che deve parteciparsi nello stesso modo indicato per l' aumento.

§. 3.

Regole per dirigere e redigere il preventivo.

La tabella preventiva deve avere precisamente la stessa forma e la stessa orditura del bilancio consuntivo, in guisa che con queste due operazioni sia formato lo stesso quadro dell' amministrazione, l' uno riempito in via di presunzione, l' altro di fatto: ciò posto, l' unica diversità che può passare fra loro è quella delle cifre.

Dopo questa dichiarazione è inutile di spiegare il criterio da adoperarsi nella distribuzione dei rami, nella classificazione dei medesimi, e nella combinazione dei confronti fra le rendite e le spese, stantechè si trova la materia esaurita nel seguente cap. III. quando si tratta della definizione de'conti e della forma del preventivo, e del consuntivo bilanciante.

Sanzionato che sia il preventivo generale, se ne fa la separazione corrispondente ai preventivi parziali che lo hanno costituito, e riportate sui medesimi le somme approvate con tutte le relative spiegazioni, si diramano ai respettivi capi di amministrazione.

Quelli fra i medesimi, le di cui amministrazioni si trovassero suddivise in diverse aziende, devono fare subalterna assegnazione delle quote alle aziende respettive per norma delle relative operazioni, e questo si eseguisce facilmente, dappoichè ogni articolo deve avere la specifica degli elementi che lo costituiscono. Analogamente alle specifiche suddette si forma un riparto di pertinenza, e si assegnano a ciascuna subalterna azienda le quote di tutti gli articoli che le convengono, perchè possano servire alle medesime di norma.

Nello stesso modo si partecipano le susseguenti disposizioni, che aumentino o restringano i fondi accordati in seguito delle emergenze, che potranno sopravvenire.

La diramazione del preventivo non altera mai la centralità nel modo di sopra stabilita, rimanendo sempre presso colui che presiede al centro dell' amministrazione la cura d' invigilare sull' osservanza del medesimo; e perciò debbono riunirsi presso il centro tutti gli atti riguardanti l' osservanza e la rettificazione del preventivo, e dal medesimo debbono emanare tutte le partecipazioni.

Passando dopo ciò alle forme proprie del preventivo, questo deve avere la sua principale intestazione, riportando il titolo dell'amministrazione, e l' esercizio cui si riferisce. Le due dimostrazioni delle rendite e delle spese devono avere le intestazioni loro proprie, e queste devono avere un margine generale e contromargine per la numerazione degli articoli, quindi uno spazio atto a contenere le indicazioni di tutti i rami, di poi quattro finche, la prima per riportarvi le somme fissate sopra ogni ramo col preventivo dell' anno precedente, la seconda per quelle che emergono naturalmente dalla redazione del preventivo di cui si tratta, la terza per le somme ridotte sulle viste di riforma che si propone, l' ultima per quelle sanzionate dalle autorità competenti. Faranno seguito alle finche suddette le colonne di osservazioni, che è bene inteso siano tante, quante le autorità che debbono interloquirvi preparatoriamente, e ciascuna delle medesime esprimerà nelle colonne respettive le ragioni, che l' hanno indotta a così fissare le somme primitive e le successive riforme.

Di qualunque amministrazione si tratti, il preventivo deve essere sempre accompagnato da un rapporto; e questo dovere è tanto più forte, quanto l'amministrazione cui il preventivo si riferisce è più estesa e complicata di relazioni.

Col rapporto si soddisfano i seguenti oggetti = 1.° Si spiega il metodo tenuto nella compilazione del preventivo, e la classificazione data alle materie, anche all'intendimento di provare il bisogno della ripartizione, nelle diverse categorie o titoli, e della suddivisione delle medesime.

2.° Si espongono i resultati generali onde emerga con ragione l'*avanzo* o il *deficit* che dallo stesso preventivo, ossia dalle partite in esso contenute, naturalmente apparisce.

3.° Passando ad esaminare i diversi rami dell'amministrazione, cade in acconcio di fare contemporaneamente il confronto coi resultati degli anni precedenti per rilevare le ragioni che giustificano le diversità, emettendo nei singoli casi tutte le riflessioni conducenti alla piena cognizione delle cose.

4.° È necessario in fine di rendere ragione delle riforme, che si fossero proposte tanto sulle rendite quanto sulle spese, e dei motivi, che possono servire di ostacolo alle medesime.

Dopo esaurite siffatte incombenze, che possono reputarsi ordinarie, quando si verifichi il caso che non ostante le riforme proposte non siasi potuto sanare il *deficit*, nello stesso rapporto si debbono accennare quelli straordinarj provvedimenti, che secondo le circostanze si stimano confacenti per raggiungere lo scopo.

Tuttochè abbiamo dimostrato al precedente §. 1. di questo stesso capitolo, non doversi comprendere nel preventivo quelle sostanze e quelle passività che già preesistessero, perchè un simile operato sarebbe assolutamente difettoso, e non farebbe che confondere la cognizione del vero stato delle cose, siffatte sostanze o passività preesistenti, possono, anzi devono cadere ben in acconcio nel rapporto, quando le medesime siano di rilievo, e i resultati del preventivo siano tali, che occorra di rivolgersi alle attività che si posseggono per *ripianare* la deficienza, o che le passività che già esistono assorbiscano l'avanzo che si presagisse, ovvero aumentano la deficienza stessa.

Siccome però ogni rapporto deve esser misurato sul preventivo che ne forma il soggetto, qualora un'amministrazione abbracci più rami, ciascuno dei quali presenti il suo preventivo parziale, e tutti poi siano riassunti

in un preventivo generale, le circostanze di dettaglio devono tutte svilupparsi coi parziali rapporti, ed in quello, col quale si dà conto del preventivo generale, deve aversi l'accuratezza di riepilogare sostanzialmente quanto nei suddetti rapporti parziali si sia fatto luogo a riferire o proporre, dal che può accadere il bisogno di formare tante diverse ipotesi, quante sono le circostanze, che diano luogo a dubitare della loro adozione, e conseguentemente a farne variare i resultati.

§. 4.

Sull' efficacia del preventivo.

Diversi favorevoli effetti produce l'adozione del preventivo, e perciò, quando sia il medesimo ben inteso e regolarmente esercitato, è di un vantaggio tale all'amministrazione, quale non si apprende senza approfondire la materia, tuttochè da quanto abbiamo detto nei precedenti §. 1. 2. e 3. emerga a sufficienza la sua generica utilità.

Sotto il rapporto, in cui ora lo trattiamo, ci è dato di spiegarne gli effetti, dai quali l'utilità deriva, e per meglio dimostrarli gli esporremo sotto tre punti.

I.

Efficacia del preventivo in ordine all' anticipata cognizione.

Quando un uomo possa essere ammonito di una vicenda che gli sovrasta, ed abbia così la maniera di prepararvisi, talvolta riesce ad evaderne totalmente le conseguenze sinistre che potrebbero derivargli; talvolta preoccupa le conseguenze medesime in maniera, che gli riescano meno dannose; talvolta giunge, giovandosi dell' antiveggenza come di un' ammonizione, a ricavar partito dalle stesse cose, che non prevedute gli avrebbero recato grave danno.

Questi sono gli effetti che produce una giusta prevenzione nel senso amministrativo, e nei casi in cui l'amministrazione potesse trovarsi esposta ad un' impensata deficienza, imperciocchè riuscendo a rettificare in debito tempo quelli rami di rendite, o di spese che ne fossero suscettibili, ed a predisporre qualche alienazione, o anche la costituzione di un debito con prudente av-

vedutezza, possono ottenersi i vantaggi di sopra menzionati. Qualora poi l' amministrazione sia in istato florido, il preventivo è atto a tranquillizzare sul piede in cui si conduce, ed anche a preordinare il modo più utile per impiegare i profitti.

Questo primo effetto, che il preventivo produce di sua natura, è interessantissimo e capace per se stesso a farne riconoscere la utilità assoluta, anche indipendentemente dagli altri che siamo per enumerare qui appresso.

I I.

Efficacia del preventivo per preordinare il riparto dell' amministrazione.

Nel trattare dei *riparti* alla Parte I. cap. III. §. 2. abbiamo avuto cura di farne conoscere l' importanza, e fra le cose avvertite si trova quella che „ debba aversi presente la diramazione de' conti che compongono „ la scrittura. „ Quindi „ che formata una giusta idea dei conti da aprirsi, e „ stabilite le massime sul collocamento delle partite, è necessario attenersi „ strettamente alle medesime senza permettersi alcuna alterazione, poichè „ uno dei difetti sostanziali dei riparti può esser quello, che partite della „ medesima indole si trovino frazionate in più, e diversi articoli. „ E ritenuta la necessità di questo avvertimento, suggerimmo „ che chi fa il riparto tenga nota delle partite suscettibili di doppia interpretazione, e che in questa „ nota sia indicato il conto in cui ha collocate le prime, ed in quello „ continui inalterabilmente a collocare tutte le altre. Quando poi per i „ successivi schiarimenti variassero d' aspetto sostanzialmente, allorchè ha „ determinato con sicurezza il nuovo conto da aprirsi, sopprima quello erroneamente aperto a principio, e trasporti il totale delle partite che si trovasse avervi passate, a carico del nuovo conto, ove proseguirà a passare „ tutte le altre partite successive „

In seguito dando le avvertenze per l'attribuzione delle rendite e delle spese ai conti determinati, dicemmo alla Parte II. cap. V. §. 1. che tale attribuzione „ deve ritenersi inviolabile, e conseguentemente qualunque divergenza sarebbe viziosa. „ Suggerimmo ancora che „ a questo scopo il „ Ragioniere deve formarsi il quadro che presenti tutte le diramazioni dell' „ amministrazione tanto nella parte attiva, quanto in quella passiva, ed in „ conseguenza determini tutti i conti atti a sviluppare le diramazioni sud-

„ .dette, onde attribuire a ciascuna le partite che le sono proprie. „ Finalmente credemmo necessario di avvertire, a fine di evitare l' abuso, che talvolta si fa dei conti generici, che gli „ epiteti di spese *diverse = straor-„ dinarie = impreviste* debbano desumersi dall' intrinseco, non dal caso, „ caratterizzando tale soltanto una spesa, che per sua natura non abbia „ potuto ottenere una sede marcata nei rami dell'amministrazione secondo „ i propri rapporti. „

Si vegga da ciò quanto è interessante una giusta ripartizione delle rendite e delle spese, e quanto sarebbe pregiudizievole qualunque divergenza. Tutto quello che poteva dirsi per farne conoscere l' importanza, per condurre ad effettuarla sopra giusti principj, e per impedirne i deviamenti ci sembra averlo esposto; ma non vogliamo tacere che tutto restarebbe per le vie ordinarie affidato al criterio, ed all' esattezza contabile.

Quando però si voglia una sicurezza di questa giusta ripartizione, occorre darla precettivamente secondo le viste di chi dirigge l' amministrazione, ed a questo scopo soddisfa perfettamente il sistema del preventivo. Quando questo sia in uso, oltre la prevenzione dello stato in cui l' amministrazione anderà a ritrovarsi, forma ancora il riparto, e la suddivisione delle materie sotto cui tutto deve figurare, e sulle norme ivi stabilite la contabilità apre i suoi conti ed eseguisce le sue operazioni, talmente che è tolto ogni arbitrio.

III.

Efficacia del preventivo per la vigilanza sulle rendite e per la limitazione delle spese.

Giova la tabella preventiva per predisporsi agli effetti dell' anno futuro; giova per determinare il riparto dell' amministrazione; giova in fine per frenare l' arbitrio ai subalterni Gestori di eccedere nelle spese, e per tenerli vigilanti sulle rendite.

I due primi vantaggi si ottengono indipendentemente dal fatto altrui, e perciò non occorre attualmente tenerne ulterior proposito. Tutto quello che formerà l' oggetto di esame in questa occasione, sarà il modo più solido da adottarsi per ottenere il terzo vantaggio, cioè il freno all' arbitrio.

Qualunque disposizione, che emani dal proprietario o da chi tiene la superiorità di un' amministrazione, è una legge inviolabile per tutti i subalterni gestori. Il preventivo è quell' atto, mediante il quale viene emanata la prescrizione del limite alle spese, ed in conseguenza rimane ciascuno diffidato a non oltrepassarlo; dunque l'andamento dell'amministrazione è moralmente assicurato.

Che la diffidazione sia anche legalmente operativa è indubitato, perchè chiunque spendesse per conto altrui *senza il mandato*, ossia *senza la commissione*, non avrebbe diritto al rimborso; ed essendo nel caso nostro i termini molto più duri, perchè chi eccedesse il limite prescritto, opererebbe *contro il mandato*, ne viene, che chiunque avesse così arbitrato, non potrebbe dolersi, che le partite eccedenti il limite prescritto fossero rigettate dai suoi rendiconti, in qualunque modo sia tenuto presentarli, e conseguentemente si reputasse tenuto a rifondere del proprio le somme arbitrariamente spese o pagate.

Oltre questo effetto che si ottiene dal sistema di condurre l' amministrazione colla scorta del preventivo, può spingersi anche più oltre l' efficacia del medesimo, vincolando ancora di fatto l' operato di quelli, sotto la cui responsabilità rimane la esecuzione.

Il vincolo ha per iscopo di fare che la cassa stia al limite stabilito a ciascuna spesa, e quindi non siano da essa effettuati pagamenti oltre la somma accordata; al quale effetto ogni mandato dee presentare il deconto della somma accordata, di quella disposta, e di quanto rimane disponibile, dappoichè quando vegga il fondo esaurito, non potendosi quello eccedere, rimane la cassa autorizzata al rifiuto del mandato per l' osservanza del limite prescritto ai pagamenti.

La esposizione de' sistemi che possono adottarsi a questo proposito esigerebbe lunghe considerazioni tanto generalmente, quanto specialmente. Ma siccome nella privata amministrazione può risolvere a suo piacere l'autorità del proprietario, in quella di un pubblico stabilimento dispongono gli statuti e le regole sue proprie, e nella pubblica amministrazione le leggi del governo a tal uopo emanate, così non occorre internarci in questo esame, che ci condurrebbe all' applicazione dei sistemi diversi, la quale non è dell' attuale nostro scopo.

Per quanto però vogliamo limitarci ai principj generali non possiamo evitare un' avvertenza per non lasciare un gran vuoto. Consiste questa nell' osservare, che qualora i mandati di pagamento debbano presentare il de-

conto dei fondi accordati, disposti, e disponibili, i mandati stessi sarebbero riferiti al fondo, che è rappresentato dal conto speciale, e sfogati in tal guisa i mandati stessi non potrebbero più riferirsi ai conti personali. Altronde abbiamo provato, che l'erezione dei conti personali fra la cassa ed i conti speciali forma il perno di garanzia dell'amministrazione, perchè assicura dell'esattezza degl'incassi, e dei pagamenti al tempo stesso che giustifica l'importo delle rendite e delle spese, una volta che gli uni, e gli altri quadrino col diritto dei conti personali suddetti; dunque la preterizione de' conti personali sarebbe dannosa.

Sarebbe conciliabile il sistema di caricare tutti i conti speciali per via di mandati, anzichè col giro di partite interne, e ciò sembrerebbe espediente pel riflesso di conservare l'uniformità nel metodo; ma bisogna formare una distinzione. Alcuni mandati riguardano il pagamento di spese assolute, che si soddisfano totalmente nell'atto, ovvero provvisioni ed assegni il di cui pagamento ha luogo in corrente, e questi (non recando alcun vantaggio il tenerne conto aperto alle parti) possono senza tema d'inconvenienti riferirsi dalla cassa ai conti speciali: altri dalla cassa per le ragioni altrove addotte debbono riferirsi ai conti personali, perchè il credito dei medesimi vada poi a costituire o a riunirsi ai conti speciali (*a*).

Tutti quei mandati, che riguardano quegli articoli di spese da potersi direttamente riferire ai conti speciali, si possono trarre in senso definitivo sul fondo, che importa riferimento diretto al conto speciale respettivo, indicando la somma accordata, quella disposta, aggiungendo la somma che si trae, e rilevando il residuo che rimane disponibile; ma tutti gli altri mandati (adottandosi il metodo che qui si propone) conviene ritenerli come provvisoriamente tratti, e riferendoli ai conti personali, non dare ad essi altra forza che di un puro movimento di cassa, cioè che in luogo di un' attività di cassa appariscano tanti nomi di debitori. Alla fine dell'anno poi, ovvero (anche senza attendere la fine dell'anno) ogni qualvolta sia compito un interesse che abbia dato luogo alla tratta di mandati nel modo suddetto, spogliando i conti personali, tanto se si trovano ritenuti singolarmente nel

(*a*) La necessità de' conti personali è dimostrata alla Parte II. cap. I. §. 2. La distinzione poi di quelle partite che dalla cassa devono riferirsi direttamente ai conti speciali, dalle altre che devono necessariamente portarsi ai conti personali per precludere la strada ad equivoci, o a fraudolenti abbujamenti si trova spiegata alla Parte II. cap. IV. §. 2., e precisamente al punto VI. dedicato ai *conti speciali*.

libro mastro, quanto se esistono in separati libri ausiliarj, aventi i conti rappresentativi in libro mastro, si passa a stabilire il credito a ciascun conto, sull' appoggio dei documenti debitamente sindacati, e come che il loro avere fosse integro, si traggono a favore dei creditori i mandati di pagamento per intero, vibrandoli sui fondi a ciascuna spesa assegnati, e riportando in essi il deconto esprimente il fondo accordato, quello disposto, e quanto rimane a disporsi. A simili mandati però deve apporsi il vincolo di rimanere *la somma contestualmente in deposito nella stessa cassa, a credito della parte prendente per aversene ragione nel conto suo proprio colla cassa.*

Con questo sistema si ottiene, che la cassa resti sempre regolarmente sfogata, che si conservino sempre accesi i conti personali, e quelli speciali vengano caricati con mandati corrispondenti al preventivo, ma senza alterazione alcuna degli stessi conti personali. Questi resteranno in debito, qualora la somma liquida regolarizzata con mandato non asciughi l' importo de' pagamenti ricevuti; resteranno alla pari, quando la regolarizzazione eguagli i pagamenti; o appariranno in credito, ove la somma regolarizzata sorpassi quella ricevuta.

Questo sistema non trova neppure ostacolo nel soddisfare il desiderio, che possa avere il proprietario, o chi lo rappresenti di conoscere periodicamente l' andamento dell' amministrazione in linea di fatto, potendosi facilmente in questo riuscire, quando venga adottata una dimostrazione da presentarsi periodicamente sotto la forma che si troverà indicata nel seguente §. 5.

Potrebbe dirsi, che resti una parte della suddetta dimostrazione in aspetto provvisorio, fino al chiudersi dell' esercizio, al di cui termine con la liquidazione definitiva dei conti respettivi, le partite passano definitivamente a carico dei conti speciali; ma questa imperfezione sotto un senso può dirsi puramente apparente, perchè una volta che la dimostrazione è dedicata a provare che i fondi non siano stati ecceduti, si portino dessi tutti ripartiti nei diversi articoli, o si portino alcuni ripartiti alcuni in complesso, l' oggetto principale è sempre soddisfatto; e quando ancora voglia valutarsi la circostanza, che una parte de' fondi erogati non si presenta ripartita, è questo un difetto momentaneo, che si conosce ben compensato dal vantaggio che si ottiene mediante la conservazione de' conti personali, di modo che l' amministrazione rimane sempre garantita, ed al coperto da qualunque errore o frode.

§. 5

Metodo per la esecuzione del preventivo.

In due modi può essere eseguito il preventivo. Può questo servire di base all' andamento dell' amministrazione, ed anche di vincolo a chi amministra, in modo che debba dentro le prescrizioni del medesimo contenersi, ma che l' osservanza delle prescrizioni stesse debba dimostrarla coll' esibita del consuntivo: può il medesimo tendere alla formazione di un vincolo immediato, e a prevenire gli eccessi che potessero commettersi segnatamente nei *pagamenti*.

Nel primo caso basterà che il preventivo, dopo aver subite le verificazioni, e gli esami che si convengono, in seguito de' quali abbia riportato la conveniente approvazione, sia formalmente partecipato all' amministratore al quale ne incombe l'esecuzione, con espressa ingiunzione di attenersi *sotto la sua responsabilità* al limite prescritto (*a*); ed in questo caso riportando nel consuntivo bilanciante, mediante apposita colonna, le somme accordate a ciascun articolo, di fronte a quelle effettivamente realizzate, si ha ad esercizio compito la piena prova dell' osservanza, e delle differenze.

Quando il preventivo non sia adottato per pura norma, ma debba avere rigorosa osservanza, vincolando chiunque abbia facoltà d' ingerirsi nell' amministrazione, e che questo vincolo non si limiti a ritenere il gestore o gestori responsabili delle stesse loro operazioni, ma si voglia con questo prevenire per la via di fatto qualunque arbitrio, s' incontra la necessità di stabilire delle norme tanto per limitare ai gestori suddetti la facoltà di disporre dei fondi assegnati, quanto per dimostrare periodicamente la regolarità del loro andamento, non meno che per tenere conto delle operazioni relative, in modo però, che conciliando il tutto colle altre operazioni contabili, mentre una cautela vuolsi aggiungere, nessuna altra se ne vada a perdere o ad infievolire.

Per sviluppare la cosa con chiarezza, suddivideremo la materia e additeremo le operazioni, che conviene necessariamente fare, perchè quanto occorre a questo fine non collida coi principj teoretici della contabilità, ma anzi coi medesimi si coonesti.

(*a*) Se il preventivo si adotta in questo senso, non si partecipa il medesimo alle casse.

Distingueremo le operazioni da farsi in tre parti, per ben sviluppare *le misure* atte a limitare ai gestori la facoltà di disporre de' fondi accordati, *quelle* per dimostrare periodicamente l' osservanza del preventivo e *le altre* per tener conto alle assegnazioni del preventivo stesso; nel qual proposito additeremo pure il metodo per ottenere, che il preventivo serva di base alla scrittura.

I.

Misure per limitare ai gestori la facoltà di disporre dei fondi assegnati.

È necessario che, quando la tabella preventiva generale abbia riportata la superiore approvazione, venga la medesima ripartitamente partecipata a tutti quelli, sotto la cui ingerenza risiede qualche parte dell'amministrazione, affinchè sia loro responsabilità osservare strettamente i limiti prescritti a ciascun articolo di spesa, non meno che invigilare sul conseguimento dell' introito.

Qualora si voglia procurare una sicurezza di fatto, che non possa eccedersi nell' effettuazione de' *pagamenti*, allorchè la forma dell' amministrazione lo permetta, la corrispondente partecipazione in via di *ordinanza autorizzativa* deve darsi a quelle casse su cui il gestore è autorizzato di trarre, prescrivendo alle casse medesime che rispettino le tratte entro la capienza dell'ordinanza stessa, che sarà stata emessa in consonanza del preventivo. Una tale disposizione di fondi deve essere inoltre regolata secondo le determinazioni che il proprietario, o il principale amministratore adotti su i seguenti articoli, cioè:

1.° Se le somme comprese nell' ordinanza siano attendibili in complesso, e qualora diversamente, sotto quali delle divisioni, o suddivisioni che si trovano adottate.

2.° Se debba attendersi l' intero periodo annuale, o sia da riguardarsi la erogazione divisibile in periodi subalterni, anche quando l' autorizzazione riguardasse l' intero anno.

3.° Qualora abbia luogo la suddivisione dei periodi in qualsivoglia modo, se le somme inerogate debbano naturalmente considerarsi in aumento delle quote successive, ovvero debba per le medesime all' occorrenza richiedersi isolatamente l' apertura del nuovo credito.

Il nostro attuale proponimento è soltanto di additare le misure atte a limitare ai gestori la facoltà di disporre dei fondi assegnati, ed a questo giungeremo ben facilmente. Ciò, che apporterebbe lungo esame, sarebbero le prescrizioni sopraindicate, perchè ciascuna esige molti riguardi; ma siccome queste dipendono (come si è detto) dalle determinazioni del proprietario, o del principale amministratore, così noi ci contentiamo di accennare in modo generico quanto può occorrere nelle diverse ipotesi, perchè ciascuno possa farne applicazione nei casi particolari.

La limitazione della facoltà di disporre dei fondi assegnati deve essere applicata nel doppio senso delle rendite cioè, e delle spese. In quanto alle rendite la emanazione del preventivo apporta, che ciascun fondo o altro cespite da cui la rendita emani debba rimanere in quello stato, sotto quella forma di amministrazione, e con quelli metodi in cui nel preventivo è stato considerato, di maniera che (ad eccezione di quei miglioramenti, che potessero dall' amministratore legittimamente farsi per aumentarne i prodotti) in altro non possa la rendita variare se non che nei resultati per loro natura incerti. Le rendite devono altresì rappresentarsi lorde, perchè altrimenti la limitazione di disporre sarebbe delusa mediante la sottrazione dai prodotti.

Relativamente poi alle spese, il preventivo ne limita l' importo, ma questa limitazione deve bene intendersi che non si restringe a circoscrivere la somma da pagarsi nell' anno, ma si estende all' *assunzione di qualsivoglia obbligazione* che riguardi, o si risolva in una spesa. Ad ottenere però che sia anche limitata la facoltà di *disporre dei fondi accordati*, perchè mai non possa eccedersi nel *pagamento*, indichiamo ciò che occorre fare senza per altro tralasciare di avvertire, che ciò non restringe la responsabilità dell' amministratore in ordine a quelle obbligazioni, che assumesse in eccedenza del preventivo, e che i fondi nel medesimo assegnati non arrivassero a coprirle. Quando, sia mediante la partecipazione del preventivo munito di ordinanza alle casse dalle quali i pagamenti debbono effettuarsi, sia mediante la trasmissione alle medesime delle relative ordinanze isolate, venga emanata la *diffidazione* di pagare oltre il limite assegnato, l'amministratore si trova costretto a formare il *deconto* della somma accordata e di quella disposta, dal quale emerga la cognizione di quella disponibile, e questa esaurita, rimane impossibilitato a trarre in eccedenza della medesima.

Passando a trattare delle indicate tre prescrizioni in modo generico, secondo quanto ci siamo proposti di sopra, diremo che:

Se la somma stabilita in preventivo s' intenda che non solo debba vincolare nel suo complesso, ma sia attendibile secondo la suddivisione delle materie nel modo come si trovano esposte nel preventivo medesimo, allora ciascun articolo che forma suddivisione deve avere il conto suo proprio, e reggersi e decontarsi indipendentemente dagli altri.

Se in luogo di autorizzare i pagamenti, avuto riguardo alla somma accordata per l'intero anno, si creda di scindere questa in periodi subalterni, in tal caso ogni periodo forma stato isolatamente, e nessun articolo può eccedersi, ad onta che in un altro periodo il fondo per lo stesso oggetto fosse rimasto in avanzo.

Se in fine per le somme rimaste inerogate in ciascun periodo, considerandole perente, debba richiedersi al bisogno l'apertura del nuovo credito, ne viene che si debbano le suddette somme inerogate riportare ad impinguamento dell' articolo al quale erano state caricate, e su quel medesimo articolo gravare le nuove ordinanze che per il riaccreditamento delle somme occorrenti convenisse spedire.

I I.

Regole per dimostrare periodicamente l' osservanza del preventivo.

Chiunque sia responsabile dell' andamento di un ramo di amministrazione, è tenuto a dimostrare l' osservanza di tutti quei regolamenti e discipline, che possono venire imposte dal proprietario, o dalle autorità competenti. Quindi ove fra queste siavi l' osservanza del preventivo, il dovere di chi amministra è quello di giustificare che si è al medesimo perfettamente uniformato.

Sarà primieramente da determinarsi in quali periodi questa giustificazione debba aver luogo, se cioè a semestre, a trimestre, o a mese.

Secondo tale determinazione alla fine di ciascun periodo l' amministratore o gestore dovrà presentare una dimostrazione divisa in due parti, la prima riguardante l' attivo, l' altra il passivo. Ognuna delle parti sarà tracciata con diverse colonne ripartite in *tre* principali intestazioni. La *prima intestazione principale* sarà suddivisa in tre colonne per notarvi, nella *prima* le somme assegnate dalla tabella originaria rettificate con le tabelle suppletorie; nella *seconda* le altre rientrate in cassa a sgravio di spese, o

retrodate in diminuzione di rendite; nella *terza* la quota proporzionale ai periodi decorsi avuto riguardo alle due precedenti. Quindi una *seconda principale intestazione* suddivisa in due colonne, cioè la *prima* per le somme definitivamente pagate o riscosse; la *seconda* per quelle pagate o riscosse pure, ma ritenute sotto l' aspetto di giro di cassa, da imputarsi definitivamente dopo la regolarizzazione (*a*). Finalmente una *terza principale intestazione* suddivisa in due colonne, la *prima* per le somme inconsunte relativamente al tempo, l' *altra* per quelle simili relativamente all' anno. Perchè poi il totale della dimostrazione combini perfettamente e col giornale di cassa, e col registro dei mandati, in fine di ciascuna delle due parti deve riportarsi (ove abbia luogo) tutto ciò che si fosse pagato o riscosso per cause indipendenti dalle rendite o dalle spese assolute, riunendolo al totale degli eseguiti pagamenti o incassi (*b*).

I I I.

Regole per tener conto alle assegnazioni del preventivo.

Posto pertanto che il preventivo debba essere osservato rigorosamente, induce la necessità di tener conto regolare a tutti gli articoli; e per conseguenza bisogna istituire a questo oggetto un' apposita scrittura

(*a*) Questo secondo elemento si ottiene dalla seconda specie dei registri di cui teniamo proposito nel seguente punto III. avente per oggetto le *regole per tener conto alle assegnazioni del preventivo.*

(*b*) Con queste regole s' intende stabilire soltanto le massime generali, come è nostro assunto; ma quando si desse la circostanza, che un amministratore esercitasse col mezzo di subalterni rappresentanti qualche ramo dell' azienda, i quali subalterni non avessero un conto a loro principalmente intestato, allora dovrebbe ritenersi, che operassero dipendentemente dall' amministratore, e per conseguenza, che lo sfogo del loro operato debba concorrere alla formazione d' un conto regolare, ma non costituisca un conto per se stesso. In questo caso si dovrebbe combinare, o che il fatto di tali rappresentanti si compenetrasse in quello dell' amministratore, o che il conto dell' amministratore stesso fosse diviso in due parti, una per l' operato proprio, e l' altra per quello de' suoi subalterni; ma siccome questo impegno toccherebbe la specialità de' casi, non crediamo dovercene in questo incontro interessare per le ragioni, che abbiamo esposto nel proemio. Dobbiamo però avvertire che ove tale suddelegazione avesse luogo, sarebbe accompagnata dall' altra circostanza dell'assegnazione de'fondi per mezzo di *ordinanze subalterne*, ed allora si verificherebbe il bisogno di conciliare tanto nella dimostrazione, quanto nei registri il modo di dar sfogo anche delle ordinanze si principali che subalterne.

che può combinarsi in due registri, uno per i rami attivi, e l'altro per i passivi (*a*). Due altri registri poi egualmente distinti, uno per l'attivo, e l'altro per il passivo, si devono tenere in esercizio per le partite di puro movimento di cassa.

I registri della prima specie non possono dispensarsi di assumere due caratteri riuniti, cioè quello dei riparti, dei quali si è trattato alla Parte I. cap. III. §. 2., e l'altro de' saldaconti di cui si è tenuto proposito alla Parte II. cap. I. §. 1. e cap. II. §. 1. e 2.; ed in fatti questi registri disimpegnar debbono il riparto per articoli di tutte le riscossioni e di tutti i pagamenti, e rappresentare la situazione degli articoli stessi ad ogni istante. Ma qualora si volesse soddisfare a questo duplice scopo, senza dare alle diverse operazioni una riprova, si correrebbero i pericoli d'inesattezza e d'imperfezione dimostrati alla Parte II. cap. I. §. 1., i quali pericoli potrebbero riuscire nel caso concreto tanto più fatali, quanto che i risultati dei registri stessi servir debbono di norma a molte operazioni. Giova pertanto disingannarsi, e persuadendosi che per calcolare con sicurezza sulle operazioni contabili, altro espediente non avvi che ricorrere al sistema della doppia scrittura, che abbiamo già dimostrato doversi più propriamente chiamare *scrittura comprovata*, si riconosce inevitabile d'istituire se non col fatto, col criterio però della medesima, ancora i registri dei quali ora trattiamo.

I due registri dunque, cioè tanto quello riguardante l'attivo, quanto l'altro che ha per oggetto il passivo, debbono ritenere in luogo dello stato d'impianto quella parte del preventivo che li riguarda, preordinando le cose in modo, che tutti gli articoli abbiano l'indicazione dei conti che per ciascuno dei medesimi verranno nello stesso registro aperti, come preciseremo in appresso.

Il secondo dato sarà quello dei preventivi suppletorj o addizionali, che in progresso dell'anno potessero aver luogo. Questi debbono essere riferiti senza esser trascritti, nel modo stesso che si è di sopra indicato.

Successivamente un terzo dato deve ritenersi, che è il giornale di cassa per qualunque rifusione si potesse verificare, sia sotto l'aspetto di ricupero di spese già portate a carico del fondo assegnato, sia in restituzione di rendite già fatte figurare a vantaggio di qualche articolo. Questi tre

(*a*) Sotto la indicazione di due registri deve intendersi quella di *due serie di registri*, ove l'estensione della cosa renda insufficiente un registro solo per ciascuno dei due oggetti.

dati servono a regolare la forza attiva e passiva di tutti gli articoli, per cause indipendenti dal movimento interno dell' amministrazione, e per esprimerci con più chiarezza, servono a dimostrare la forza dei medesimi in cui rimane circoscritta l' autorità dell' amministratore.

Sopra gl' indicati tre dati ha luogo l' intestazione di tutti gli articoli sì attivi che passivi, distintamente però nei respettivi due registri, e per questa intestazione ecco la norma da osservarsi. Ciascuna pagina deve portare in fronte a guisa d'intestazione l'indicazione tanto nei numeri, quanto nelle denominazioni del *titolo*, della *sezione*, e dell' *articolo*; quindi deve ciascun articolo caricarsi nei modi convenienti tanto relativamente all' attivo, quanto al passivo.

Gli articoli riguardanti l' attivo devono esser caricati

1.° Della somma prevista nella tabella preventiva originaria.

2.° Di ciò che potesse esser stato aggiunto in virtù di tabelle addizionali o suppletorie.

3.° Di quanto fosse occorso di restituire, o in qualunque modo retrodare, sulla somma comparsa in cassa.

E si discaricano

1.° Cogli incassi relativi ai singoli articoli.

2.° Con quelle diminuzioni, che in forza di tabelle addizionali potessero venire ordinate.

Riguardo al passivo gli articoli devono essere accreditati

1.° Delle somme accordate dalla tabella originaria.

2.° Di quelle ulteriori aggiunte da tabelle addizionali.

3.° Di tutto ciò che tornasse in cassa a titolo di rifusione di somme già caricate alla spesa.

4.° Di quanto venga, a sussidio di ciascun articolo, staccato dal fondo di riserva.

Devono poi gli articoli stessi caricarsi

1.° Di tutti i pagamenti, che si effettuano direttamente a causa di spese relative a ciascuno dei medesimi.

2.° Delle regolarizzazioni di tutto ciò, che si fosse pagato nel decorso dell' anno in via di giro di cassa.

3.° Di qualunque limitazione potessero soffrire per superiore disposizione i fondi assegnati.

Il conto relativo all' articolo destinato al fondo di riserva merita uno speciale riguardo, imperciocchè deve essere accreditato (come gli altri delle

spese qualunque) di quanto rimane assegnato dalla tabella originaria e da quelle addizionali, ma il discarico deve seguire in modo tutto diverso dalla regola comune; poichè questo fondo nessuna spesa direttamente deve sostenere, ma bensì essere impiegato a sussidio degli altri fondi sui quali si verificasse deficienza a fronte degli impegni , ma che simile deficienza non fosse tale da indurre alla richiesta di fondi suppletorj : la qual circostanza , allorchè accada , si soddisfa emanando un' ordinanza interna , mercè la quale la somma occorrente sia caricata all' articolo in questione, ed accreditata a quello o quelli con simil mezzo sussidiati. E questa diversità di metodo è di somma importanza , perchè se si traesse direttamente sul fondo di riserva per quella rata di spese cui fosse insufficiente l' articolo proprio , si perderebbe la cognizione del totale di ciascun ramo delle spese stesse ; e quando poi abbandonando i conti personali , si riferissero dei pagamenti direttamente al fondo di riserva, il difetto si eleverebbe al massimo grado.

L' istituzione dei registri ha la sua riprova in questa guisa. Portando da un lato la somma fissata dalla tabella originaria aumentata o diminuita dalle tabelle addizionali , all' ammontare della quale unito l' importo delle somme retrodate o ricuperate, di questi due elementi si costituisce il totale. Contro questo totale si porta l' importo complessivo costituito da tutto ciò che ha figurato nei conti dei diversi articoli e dalle rimanenze che appariscono a carico dei medesimi, e questi due totali devono perfettamente bilanciare; ma quando al bilancio di questi due registri dovessero concorrere anche i resti dell' esercizio precedente , e quelli coi quali si chiude l' esercizio cui i registri stessi si riferiscono, secondo quanto siamo per suggerire qui appresso , allora, ponendo al debito luogo i resti suddetti, il bilancio diverrebbe più complicato, ma sempre regolare e giusto.

Oltre i registri contenenti i conti aperti a tutti gli articoli del preventivo, i quali devono comprendere ancora le partite di retrodazione e di rifusione, perchè hanno relazione alla forza degli articoli stessi , è indispensabile di avere egualmente aperti due altri registri dedicati ai conti provvisorj (come dicemmo), per isfogare sotto l' aspetto di giro di cassa tutti quei mandati che percuotono i conti personali , i quali sarebbe malissimo inteso di riferire direttamente alla spesa , perchè si perderebbe la più bella garanzia dell' amministrazione, che è uno degli attributi della scrittura già da noi dimostrato alla Parte II. cap. I. §. 2. e maggiormente illustrato al precedente §. 4. di questo capitolo. Questi conti sono principal-

mente di due specie, una è quella dei mandati, che si traggono in conto dei loro averi a favore di quelle parti che hanno coll'amministrazione un conto corrente, ed essi devono risolversi in ispesa mediante la regolarizzazione prescritta al suddetto §. 4., o di riscossioni che hanno luogo per casi simili a quello precedente; l'altra concerne i puri prestiti, o impronti da rifondersi, o ricuperarsi in modo indipendente dal conseguimento di rendite, o dal pagamento di spese.

Dei conti della seconda specie che possono facilmente riunirsi in un solo non occorre parlarne, perchè quando questi debbono aver luogo nei registri, l'unico oggetto che sono dedicati a soddisfare è quello di concorrere a dimostrare la perfetta coincidenza del totale dei registri stessi colla cassa e col registro dei mandati (*a*). È necessario però di fermarsi alquanto più sui conti della prima specie, imperciocchè sebbene istituiti per isfogare quelle partite che non possono direttamente percuotere gli articoli delle spese, sempre è vero che preoccupino il fondo per le medesime accordato, e perciò sarà bene inteso aprire tanti di essi conti, o tanti distinti registri, quanti per lo meno corrispondano alle principali diramazioni dell' azienda, classificando per es: *lavori = forniture = ec.*

Compito l'impianto, si procede alla scritturazione progressiva sopra due elementi, cioè sul giornale di cassa per quanto riguarda l' attivo, e sul registro dei mandati per quanto ha relazione al passivo (*b*).

Questo è sufficiente per regolare la registrazione delle partite relative all' esercizio corrente. Bisogna però combinare nell' impianto medesimo il modo di dare un giusto sfogo all' esigenze ed ai pagamenti, che dopo chiuse le scritture del precedente esercizio si dovessero fare in

(*a*) Atteso che abbiamo ritenuto il bisogno d' istituire due serie di registri, una per gli articoli del preventivo, e l' altra per le partite di semplice giro di cassa, conviene ritrovare il totale del giornale di cassa, e del registro de' mandati riunendo i resultati di ambedue le specie dei registri suddetti destinati a tener conto degli assegni del preventivo.

(*b*) Talvolta accade che secondo la conformazione dell' amministrazione si paghi o si esiga direttamente, o per mezzo di subalterne amministrazioni o aziende, e che segnatamente in ordine ai pagamenti, allorchè si effettuino mediatamente, in luogo di pagare si pongano a disposizione degli incaricati le somme occorrenti; ma siccome spaziando in questo conosciamo che c' impegneremmo nell' esame dei sistemi in concreto, che ci siamo proposti di evitare per limitarci ai principj generali e di massima, così crediamo di non dovere entrare per ora in tale impegno, riportandoci solo a quanto abbiamo preliminarmente accennato nel precedente §. 4. pag. 202. nota (*a*) ed in prosecuzione del medesimo pag. 206. nota (*a*).

corrente nel supposto della congiunzione degli esercizj, per la ragione che i reliquati attivi e passivi sono a questo ultimo tramandati; e questo si ottiene destinando in ogni conto aperto tanto dalla parte del debito, quanto da quella del credito due colonne per le cifre, la prima delle quali venga dedicata alle partite relative agli esercizj anteriori, e l' altra per tutto ciò che riguarda il corrente. A queste due colonne può far seguito una terza, nella quale riepilogando tutte le partite si avrà il totale.

L' adozione in questi registri della colonna dedicata a ricevere le partite riferibili agli esercizj anteriori, per quanto riguarda la tendenza di distinguere gl' incassi ed i pagamenti che si effettuano, è analoga e coerente tanto a ciò che abbiamo proposto alla Parte II. cap. IV. §. 9. in occasione dell' esame dei sistemi di staccare o di congiungere gli esercizj, quanto a quello che abbiamo di nuovo ricordato in questa medesima Parte IV. cap. I. §. 2. ragionando sulla utilità del bilancio; e per quanto si riferisce a riportare le rimanenze de' suddetti esercizj arretrati, ne verrà in seguito spiegata la ragione e lo scopo.

Sistemati in tal guisa i registri dedicati all' osservanza del preventivo, può dirsi assicurata la loro legalità, imperciocchè i tre dati su cui l' impianto è fondato sono appoggiati, in quanto ai due primi, sulle tabelle preventive, sia originaria, siano addizionali, ed il terzo sui registri di cassa e dei mandati che provano l' entrata delle somme ottenute a rinfranco di spese, e la sortita di quelle in restituzione di rendite. Nè meno sicura è la scritturazione progressiva, servendo a questa di scorta il giornale di cassa egualmente, ed il registro dei mandati, imperciocchè il totale dei medesimi forma riprova di tutte le relative operazioni.

Questo però non è tutto. La parte più difficile è quella di conciliare l' istituto dei registri, che hanno per unico scopo l'osservanza del preventivo, e per conseguenza si limitano alle operazioni di *fatto*, con quello della scrittura propriamente detta, la di cui base è *il diritto*. L' intento si ottiene, ma non possono risparmiarsi le seguenti operazioni.

Abbiamo già stabilito che i registri tanto per la parte attiva, quanto per la passiva debbono avere una colonna dedicata a riportare gl' incassi e i pagamenti, che sebbene ottenuti e respettivamente fatti nell' esercizio corrente hanno relazione a quelli anteriori. L' introduzione di questo elemento è inevitabile, sempre che debba conciliarsi la totalità degl' incassi e dei pagamenti col freno apposto dal preventivo, il quale porta la necessità di depurare le pertinenze dell' esercizio, cui il preventivo si riferisce, da

quelle appartenenti all' esercizio anteriore, ma sempre è vero, che rimanendo gli articoli correnti caricati del totale dell' una e dell' altra provenienza, restarebbero in difetto, qualora non venissero a sentire l' aggravio od il vantaggio de' reliquati degli esercizj anteriori, che hanno dato luogo ai relativi incassi o pagamenti; dunque è inevitabile che il resultato dello stato attivo e passivo, col quale si chiuse il precedente bilancio, venga rifuso nei conti aperti agli articoli riguardanti il preventivo corrente (*a*).

Per eseguire questa operazione si è prescritto, che ognuna delle due parti del conto presenti la colonna apposita per dimostrare le pertinenze degli esercizj anteriori, ed a questo riguardo per la prima partita avanti quella della somma assegnata dalla tabella si dedicherà una linea esprimente *residui a tutto il precedente esercizio*, lasciando in sospeso la cifra, la quale si riporta allorchè il bilancio dell' esercizio anteriore sia ultimato.

Questo provvedimento congiunge regolarmente l'impianto del preventivo coi resultati delle scritture per quanto riguarda l' epoca antecedente. Bisogna però riunire i resti coi quali si chiude l'esercizio corrente, per tramandarli a quello successivo, e con questa operazione si può egregiamente giungere allo scopo di assicurarsi, che il preventivo sia stato efficacemente osservato non solo nel senso del puro incasso e dispendio, ma anche in quello del conseguimento delle rendite e della assunzione delle spese, che forma l' oggetto principale, come abbiamo spiegato nel precedente §. 4.

Ultimata la scritturazione sui registri di tutte le partite relative al movimento di cassa dell' esercizio corrente, deve sospendersi ogni altra operazione, fintantochè non sia compito il bilancio, ossia il consuntivo bilanciante. Arrivati a questo punto, e conosciute tutte le restanze attive e passive, classificate nel modo indicato (nella sottoposta nota (*a*)), queste nel modo stesso, già prescritto per quelle dell'esercizio anteriore, si devono rifondere a *parte inversa*, nei conti aperti agli articoli, cioè ai conti riguardanti l' attivo accreditando le rimanenze in vantaggio, ed addebitando quelle a carico ai conti riguardanti il passivo (*b*), e queste restanze sono quelle, che unitamente a quanto ancora potesse rimanere ine-

(*a*) A questo effetto è necessario che anche lo stato delle attività e passività qualunque, e segnatamente quello de' debitori e creditori, col quale viene chiuso ogni bilancio, ritenga la medesima classificazione di titoli, sezioni, ed articoli che si trova in osservanza, tanto nel preventivo, quanto nel bilancio stesso.

(*b*) Verificandosi nell' esercizio corrente pertinenze degli esercizj anteriori, si devono riferire alla colonna apposita.

saurito a tutto il precedente esercizio devono riportarsi per prima partita sui nuovi registri dell' esercizio successivo, e così di esercizio in esercizio.

Se durante l' esercizio si fossero riscosse o pagate tutte le rimanenze di quello anteriore, restarebbero estinte le somme che abbiamo proposto doversi riportare a questo riguardo, e se il fatto dell' amministrazione corrente avesse corrisposto alla prevenzione, dovrebbe la rendita essere eguale alle due somme *incassate e da incassarsi*, e la spesa a quelle *pagate e da pagarsi*, così che i conti degli articoli si presenterebbero in perfetto pareggio. Ma siccome questo non è da lusingarsi che avvenga, la diversità fra il carico ed il discarico rappresenta quanto rimane ancora ad esigersi o pagarsi relativamente agli esercizj anteriori, e quanto le rendite e le spese correnti si siano verificate in più o in meno della prevenzione, ossia quanto le une e le altre si siano allontanate dal preventivo (*a*).

Rimane ora a soddisfarsi all' altro assunto importante, quale è quello d'innestare nella scrittura i registri del preventivo, perchè ne formino parte integrante. Quando gl' indicati registri siano in attività, e lo siano nel senso e nei modi di sopra prescritti, nella scrittura devono variare d'aspetto tanto il conto di cassa, quanto quello a mandati, e tutto che i conti alla cassa ed al registro de' mandati debbano aprirsi, la scritturazione non potrà aver luogo nè in giornata, nè in qualunque altro modo, ma semplicemente secondo i resultati dei registri del preventivo. Per effettuare in tal guisa l' operazione, si forma l' estratto di tutti gli articoli compresi nel registro riguardante l' attivo, ed attribuita a ciascun articolo la somma totale incassata, il complesso deve perfettamente ribattere col giornale di cassa. Con questo estratto si carica nel libro mastro il conto della cassa, e le partite si riferiscono in tre diversi modi, cioè *primo* ai conti speciali direttamente, qualora procedano da rendite eventuali, per le quali non si ritenga conto aperto a persone; *secondo* ai conti personali, quando le rendite siano costituite da addebitamento alle persone, delle

(*a*) Analizzando questa differenza, si viene a scorgere se colui, a di cui carico era l'osservanza del preventivo, abbia bene o mal corrisposto, non nel senso erroneo del puro esatto e pagato, ma in quello vero della costituzione del diritto delle rendite, e della obbligazione delle spese, dappoichè l' analisi appunto della differenza porta a rilevare, se ed in qual parte la medesima derivi dal fatto dell' amministratore, o da cause dal medesimo indipendenti.

quali debba conoscersi la situazione del conto proprio (a); *terzo* ai conti rappresentativi o di correlazione, qualora riguardino quelle aziende per le quali si ritengano separate scritture, e debbano nelle medesime svilupparsi gl'individuali interessi. Tutto ciò, che si è prescritto di fare relativamente all'attivo, è comune anche al passivo, in modo precisamente eguale, per cui non merita questa materia ulteriore sviluppo.

Quegli incassi poi che non implicassero in verun modo i conti delle rendite, ma costituissero soltanto un titolo di rifusione o di restituzione, devono sempre riferirsi a quel conto che gli conviene, per lasciare il conto acceso in aspetto di debitore o creditore, ovvero per estinguere quel debito o quel credito che antecedentemente presentava.

Dato così sfogo alla cassa ed al conto a mandati, che sono i due *conti centrali* dai quali prende il maggior alimento il movimento della scrittura annuale, sul cui metodo di scritturazione l'istituzione degli indicati registri apporta innovazione, può dirsi che sia posto il tutto sul retto sentiero. Dopo ciò si fa luogo alla continuazione della scrittura medesima colle norme date alla Parte II. cap. IV. §§. 5. e 6. senza altra variazione, e le rimanenze di debito e credito che appariranno dal suo restringimento (oltre di servire allo scopo del bilancio) somministreranno il dato di chiusura dei suddetti registri per l'effetto testè accennato.

Potrebbe sembrare un'omissione, se da noi non si spiegasse un metodo, che può tenersi nella scritturazione (il che in questo luogo cade in acconcio di fare), mercè il quale il preventivo acquisti nelle scritture appunto una forza diretta, in luogo di rimanere come un elemento da richiamarsi a confronto dell'entrata ed uscita generale effettivamente verificata, per desumere i divarj in più ed in meno sui diversi rami.

Questo metodo può consistere nel fare che in vece di desumere dai conti personali i conti speciali, e da questi l'entrata ed uscita generale, nasca prima l'entrata ed uscita generale, e da questa i conti speciali, dando credito e debito in modo inverso, accreditando cioè i conti passivi, ed addebitando gli attivi, perchè collo sfogo della cassa o dei conti personali (b), caricando i con-

(a) In questo caso l'estratto deve presentare la distinzione delle partite per riferirle precisamente ai singoli conti.

(b) Per quello che possa riferirsi direttamente dalla cassa ai conti speciali, e per l'altro che debba passare per l'intermediario dei conti personali ci riportiamo a quanto si è spiegato alla Parte II. cap. IV. §. 2. punto VI.

ti medesimi al debito luogo, emergano dal confronto le differenze in più o meno fra il presunto ed il reale.

Ove questo metodo si credesse adottabile, bisogna prima determinarsi sulla rinnovazione della scrittura, perchè sebbene si eseguisca meglio rinnovando la scrittura annualmente, potrebbe pure conciliarsi colla continuazione della scrittura stessa, ma con qualche particolare avvertimento, che pure crediamo giovevole di spiegare.

Riteniamo intanto, che la scrittura si rinnovi annualmente, ed in questo caso l' operazione si eseguisce così. Se ha luogo il trasporto delle rimanenze dall' uno all' altro esercizio, il primo stato deve esser quello d' impianto delle rimanenze stesse, dal quale discende la diramazione colle regole assegnate alla Parte II. cap. IV. §. 3., e dopo esaurita la diramazione dello stesso impianto, può aprirsi il *conto generale al preventivo*, tostochè sia approvato, ritenendo che il passivo deve essere intestato dalla parte sinistra ossia dal canto del debito, e l' attivo dalla parte opposta, al qual conto si dà riferimento aprendo *a tutti i titoli di rendite e di spese il conto proprio*, addebitando a quelli di rendite la somma *di cui debbono corrispondere*, ed a quelli di spese la somma *che sono autorizzati di consumare* (*a*). Qualora poi non abbia luogo il trasporto delle rimanenze, il conto che apre subito la scrittura è quello generale del preventivo.

Formato così l' impianto e del conto generale, e di quelli speciali, hanno luogo tutte le operazioni riguardanti il movimento della scrittura, e quindi i risultati, sia per relazione della cassa, sia per quella dei conti personali secondo la distinzione già fatta, si riferiscono (cogli stessi principj spiegati alla Parte II. cap. IV. §. 5.) ai conti speciali ossia a quelli che rappresentano i titoli del preventivo, il che per lo sfogo regolare delle partite va ad accadere dalla parte opposta a quella in cui si trovano scritturate le respettive competenze in relazione al conto generale del preventivo.

Esaurite in fine le operazioni tutte, e giunti al punto, in cui secondo il sistema ordinario dovrebbero stringersi i conti speciali per costituire il conto di entrata ed uscita generale, osservate sempre tutte le regole come

(*a*) Con questa spiegazione rimane chiarito il motivo, per cui la scritturazione del debito e credito debba seguire dalla parte opposta a quella, che naturalmente ai conti apparterrebbe secondo l'indole respettiva.

sopra spiegate, atteso che i conti si trovano tutti già costituiti, avrà luogo in vece la rettificazione de' medesimi per quadrare la differenza fra il presunto ed il reale. A questo intento si osserva in ciascuno dei conti speciali quale sia la somma scritturatagli in relazione al conto generale del preventivo che forma il *presunto*, e quale quella riferitagli dalle operazioni della scrittura, che costituisce il *reale*; in quei conti, in cui queste fossero perfettamente eguali, non restarebbe altro a fare che sommarli per farne apparire il pareggio; ma ove fra le due parti apparisca qualche divario, questo dovrà pareggiarsi riferendo la differenza al conto generale del preventivo, e così questo conto quadrerà perfettamente coi conti speciali emanati dal medesimo.

Se poi lo stesso metodo volesse applicarsi ad una scrittura in continuazione, bisogna avvertire, che allora il conto generale preventivo deve essere aperto dopo tutti quelli, che saranno occorsi per l'esaurimento delle operazioni dell'anno precedente.

CAPITOLO III.

DEFINIZIONE DE' CONTI CHE COSTITUISCONO IL PREVENTIVO ED IL BILANCIO, E FORMA DA DARSI ALL' UNO ED ALL' ALTRO

Molto, anzi moltissimo contribuisce alla regolarità delle operazioni amministrative il dare una buona forma alle diverse aziende, che costituiscono l'amministrazione. Come pure esercita grandissima influenza sulla regolarità delle operazioni contabili la forma ben intesa che si dia alle relative operazioni. Ed a questo effetto fa d'uopo stabilire i seguenti dati.

1.° Quale sia la scrittura o il conto che rappresentar debba il centro dell'amministrazione, al quale tutti gli altri si riferiscano.

2.° Quali siano le scritture o i conti destinati a rappresentare le parti distinte dell'amministrazione, che debbano riferirsi al centro.

3.° Se le parti debbano operare isolatamente, ovvero essere dal centro sussidiate.

Questo metodo, quest'ordine, questa correlazione deve osservarsi perfettamente frà il preventivo, le scritture, ed il bilancio, essendo necessa-

rissimo che col preventivo sia determinata l'apertura di tutti i conti riguardanti i rami attivi e passivi, tanto assoluti, quanto relativi, che siano stabiliti i confronti e tutto altro capace di portare alla piena cognizione delle materie; che i conti speciali da aprirsi nelle scritture vadano pienamente d' accordo colla classificazione del preventivo; e che il bilancio presenti la medesima orditura del preventivo stesso, per trovarsi così in piena corrispondenza e con quello e coi conti della scrittura.

§. 1.

Conti che costituiscono il preventivo ed il bilancio, ed altri che vi concorrono semplicemente.

Un' amministrazione può essere suddivisa in diverse aziende, ma queste possono assumere tanto un carattere isolato, quanto l' altro di semplice coadiuvazione. Perchè possano reputarsi isolate, conviene che il gestore il quale è alla testa abbia facoltà di far contratti, liquidare, e operare tutto ciò, che può essere compreso nelle facoltà di un amministratore, così che sia tenuto a rendere conto del suo operato. Per quel gestore poi, che essendo privo di queste facoltà operi per semplice commissione di un altro, sia pagando, sia riscuotendo dietro precise istruzioni, siccome non opera che in sussidio del committente, si compenetra perciò in questi la sua gestione.

Da questa definizione ne discende che i conti preventivi ed i bilancj consuntivi presentati dai primi, cioè da quelli che reggono un' azienda isolata, debbano considerarsi, ed esser forniti dei requisiti che convengono ai preventivi ed ai bilancj assoluti, mentre tutti gli altri si debbono ritenere come semplici conti, che concorrono alla formazione dei preventivi e dei bilancj stessi, sul qual proposito stimiamo conveniente di spiegarci ancora con maggior chiarezza.

Diciamo pertanto essere interessantissimo di stabilire, che (in qualunque modo sia diramata l'amministrazione) tutto deve riferirsi ad un centro, e conseguentemente il preventivo ed il bilancio deve essere uno solo. Questa massima è inalterabile, sia quanto vasta si voglia l'amministrazione, e si tratti ancora dell' amministrazione pubblica, nella quale però conviene fare un' interessante distinzione fra i preventivi ed i bilancj assoluti, tutto che parziali, da quegli atti che si limitano a dimostrare qualche parte di una

cosa, e tutte le parti della medesima riunite insieme costituiscono un preventivo o un bilancio.

Nel primo caso ogni preventivo o bilancio parziale si riunisce a quello generale per costituire un totale, ma riportata l'approvazione sul preventivo generale si separa dall'amministrazione centrale, e subisce indipendentemente tutte le sue vicende, fino alla compilazione del bilancio ossia consuntivo, che va a compenetrarsi nel modo stesso, e per lo stesso effetto in quello generale. Nel secondo caso poi tutti i rami debbono essere centralizzati, e servendosi appunto dell' esempio della pubblica amministrazione, come quella che sotto questo rapporto somministra un campo più vasto, si deve totalizzare ogni ramo, cioè l' *ordine giudiziario*, l' *ordine governativo*, l' *ordine amministrativo*, i *lavori pubblici*, la *milizia*, le *opere di beneficenza ec.* ed in ciascuno comprendere l' occorrente in tutta l' estensione dello stato. La qual massima non rimane punto alterata dalla circostanza, che il pagamento dei rami respettivi siegua ripartitamente nelle diverse provincie o circondari, imperciocchè questa induce la necessità di raccorre da diversi elementi, ed in diverse branche diramare il preventivo, ma non fa giammai acquistare il carattere di preventivo al *fa bisogno* delle provincie, o circondari suddetti, nè quello di bilancio ad un *consuntivo* parziale di fondi assegnati alle autorità locali, le quali assumendo il carattere di amministrazioni sussidiarie ossia di emanazioni di quella centrale, non hanno diritto ad altro che all'assegnazione della quota del preventivo generale corrispondente alle loro circostanze, nè altro obbligo che quello di dimostrarne la regolare erogazione: cosa ben diversa dall' assumere il carattere diretto. Questa distinzione apporta che le amministrazioni subalterne, e precisamente quelle che feriscono il secondo caso, risentono le vicende del preventivo generale, come emanazioni del medesimo.

§. 2.

Forma tanto del preventivo, quanto del bilancio.

Siccome, allorchè abbiamo trattato della scrittura e del bilancio, ci siamo dato carico di quelle amministrazioni che avendo diverse branche, formassero desse isolate diramazioni; così è necessario avere a calcolo questa circostanza nel prescrivere le forme tanto del preventivo, quanto del bilancio.

Avvertiamo qui, che per semplicità parleremo unicamente del preventivo, ossia della tabella preventiva, essendo le stesse norme applicabili egualmente al bilancio, ossia al consuntivo bilanciante.

La tabella preventiva può concepirsi in tre modi, che cercheremo di spiegare distintamente.

I.

Tabella preventiva in forma diretta.

Quando la scrittura ossia il libro mastro è un solo (*a*), il preventivo può stabilirsi direttamente, cioè facendo che assuma a se tutti i rami dell' amministrazione.

Siccome però alcuni de' medesimi possono esigere dei dettagli, che mal si concilierebbero nella stessa operazione, o che ne renderebbero incomodo l' esame, così per tutti quegli articoli, che sentissero questo bisogno, può supplirsi con allegati corrispondenti nei quali si darà qualunque sviluppo.

I I.

Tabella preventiva in forma riassuntiva.

Se l' amministrazione esige la istituzione di più libri mastri, perchè diverse siano le sue diramazioni, è regolare che ogni diramazione formi il suo particolar preventivo, ed abbenchè uno o più rami restino attaccati al centro, sarà ben inteso per uniformità di sistema di formare anche di questi tanti preventivi appositi, come se le scritture fossero separate.

In tal caso si forma una tabella generale riassuntiva dei diversi rami, ove siano fissati tutti i titoli respettivi colle opportune denominazioni, e nella medesima si compenetrano le tabelle parziali ed i loro resultati in complesso.

(*a*) Nello spiegare le regole per redigere il preventivo, si pone l'ipotesi (perchè più chiara) dei libri mastri cioè se *solo*, o se *sussidiato* da' libri mastri separati, per determinare i casi nei quali il preventivo debba esser redatto in forma *diretta*, *riassuntiva*, o *mista*. Queste stesse norme però, e lo stesso criterio è applicabile al caso in cui il formale dell' amministrazione presenti delle divisioni.

Le tabelle parziali allora formano tanti allegati di quella generale, e qualora queste dovessero avere degli allegati proprj, i medesimi starebbero come suballegati dirimpetto alla tabella generale.

Si avverta però, che per esservi d'uopo di preventivi parziali, occorre che le scritture separate riguardino delle diramazioni costituenti un' azienda completa, e non una mera semplificazione di scrittura, come accade allorchè un ramo di rendite o di spese sia costituito da molte partite in dettaglio, per il disimpegno delle quali sia impiantata la scrittura apposita, poichè queste debbono considerarsi come mezzi di soccorso, non come separate istituzioni.

III.

Tabella preventiva in forma mista.

Ritenendo poi il libro mastro generale direttamente quasi il pieno dell' amministrazione, e pochi essendo i rami separati per i quali si tenga scrittura a parte, allora per tutto ciò che scaturisce dal libro mastro generale, il preventivo potrà operare direttamente; e per quanto ha relazione ai libri mastri separati, ne riporterà i risultati in forma di riassunzione, ed i preventivi parziali figureranno come allegati, e verranno numerati nel medesimo ordine degli allegati che riguardano la parte diretta.

Nè questo terzo metodo può considerarsi in contraddizione con quanto si è detto parlando del secondo, perchè nel dire che è regolare, che ogni diramazione formi il suo particolare preventivo, e per uniformità di sistema se ne debbano formare pure tanti separati, quanti sono i rami che restano attaccati al centro, si è sempre sottiuteso, che i rami effettivamente separati costituiscano nell' insieme la parte maggiore, od almeno una parte di qualche rilievo, dappoichè sarebbe malinteso che la parte principale dovesse decomporsi per piccole separate diramazioni.

Dopo questa preliminare classificazione passiamo alla forma, la quale intendiamo assegnare in modo generico, mentre ogni Ragioniere conoscendo la materia che trattar deve, ne farà la conveniente applicazione, come pure sarà in sua libertà di adottare altre denominazioni, non meno che aumentare o diminuire le suddivisioni secondo le circostanze.

Devesi dunque scandire l' amministrazione in tanti titoli principali, marcati per esempio Tit. I. *Rendite de' capitali stabili* = Tit. II. *Rendi-*

te de' crediti fruttiferi = Tit. III. *Dazj diretti ec.* Ciascun titolo deve essere suddiviso nelle sue diramazioni principali in tante sezioni quante ne occorrono, come il Tit. I. presenterà Sez. I. *Rendite de' beni rustici* = Sez. II. *Rendite de' beni urbani ec*; ed ogni sezione, quando la materia lo esiga, si suddivide in articoli, così che la Sez. I. si distinguerà in Art. I. *Beni rustici nell' agro romano* = Art. II. *Beni rustici nella provincia di Ancona ec.* Così deve continuarsi, esaurendo prima tutti i rami di rendite assolute, e quindi gli altri inerenti alle spese, cioè quelli che potessero dalle medesime derivare.

Collo stesso metodo sarà ordita la parte che riguarda le spese ossia l' uscita generale. Questa deve collo stesso ordine riportare primieramente i titoli stabiliti in entrata, per notarvi le spese relative a ciascun titolo, ed ancorchè fossero negativi, occorre che siano tutti riportati per non alterare l' ordine dei titoli stessi. Quindi deve proseguire, annoverando i titoli propriamente passivi, ossia di spese assolute, e perciò proprj dell' uscita per esempio, Tit. VIII. *Frutti di censi passivi* = Tit. IX. *Spese militari* = Tit. X. *Spese di beneficenza ec*; e così tutte le altre spese generali che secondo l' opportunità devono essere suddivise nel modo stesso di sopra indicato; ed egualmente questi titoli passivi devono averne altrettanti corrispondenti in entrata per gli stessi motivi addotti di sopra, ove si è prescritto che i titoli di entrata abbiano la corrispondenza all' uscita.

Qualora vi fossero delle separate amministrazioni, per le quali ancora si ritenesse separata scrittura, deve a ciascuna delle medesime assegnarsi un titolo, ed anche una sezione, e sotto la numerazione e denominazione di quello o di quella, la contabilità deve operare in guisa che nella scrittura, e nel bilancio generale trovi la sua sede, e vada a coonestarsi.

Dopo aver così ordito il bilancio, si deve caricare ogni articolo della somma che gli conviene, quindi, totalizzati questi, riportarne alla sezione respettiva la somma, e finalmente riunito l' importo delle sezioni, costituire il totale del titolo: ed ecco formata tanto l' entrata, quanto l'uscita grezza in tutta la sua estensione.

Manca ora di depurare sì l' una, che l' altra da quanto le è relativo. Per far questo si forma uno specchio immediatamente appresso alla dimostrazione dell' entrata ed uscita generale, che può tener luogo di ristretto generale della dimostrazione medesima, ed esser distribuito così. Un primo margine a sinistra può contenere la numerazione dei titoli, consecu-

tivamente in linea orizzontale, indicare la denominazione dei titoli stessi; quindi uno spazio suddiviso per allogare egualmente in linea orizzontale con apposita accollata, che abbracci tutte le sezioni dipendenti da un titolo, 1.° la numerazione delle sezioni, 2.° la denominazione delle medesime, 3.° la rendita, 4.° la spesa dalle stesse sezioni derivante; ed in fine due finche, ossia colonne intestate comunemente *risultati per ciascun titolo*, e suddivise l'una per le *rendite nette dalle relative spese*, l'altra per le *spese depurate dalle relative rendite.*

Caricato lo specchio nelle finche dipendenti dalla denominazione delle sezioni, queste presentano l'importo grezzo tanto delle rendite quanto delle spese. Formato poi il totale delle sezioni costituenti il titolo, tanto nella parte che riguarda le rendite, quanto nell'altra relativa alle spese, depurando le une dalle altre, si ha la cognizione sì delle rendite, che delle spese nette, che deve figurare nelle due finche ultime, e questi risultati somministrano argomento alle più profonde osservazioni, tanto sulle rendite e spese per loro stesse, quanto sui rapporti, che passano fra loro.

INDICE

DELLE MATERIE TRATTATE NELL' OPERA

D

E

F

G

I

L

M

N

O

P

Q

R

T

V

U





